

**UNIVERSIDAD MARIANO GÁLVEZ DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**



**ANÁLISIS CRÍTICO
DE LA JURISPRUDENCIA
EN EL PROCESO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO (TRIBUTARIO),
AÑOS 1996, 1997 Y 1998
EN GUATEMALA.**

WALTER EXTEVEN MOLINA MAYÉN

Guatemala, Agosto 2001

**UNIVERSIDAD MARIANO GÁLVEZ DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**ANÁLISIS CRÍTICO DE LA JURISPRUDENCIA
EN EL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
(TRIBUTARIO), AÑOS 1996, 1997 Y 1998
EN GUATEMALA.**

TESIS PRESENTADA

POR

**WALTER EXTEVEN MOLINA MAYÉN,
PREVIO A OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE
LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
Y LOS TÍTULOS PROFESIONALES DE
ABOGADO Y NOTARIO.**

Guatemala, Agosto 2001

DE AUTORIDADES Y TRIBUNAL EXAMINADOR

**DECANO DE LA FACULTAD DE
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

LIC. JOSÉ LUIS ARRIOLA MALDONADO

TRIBUNAL EXAMINADOR

PRESIDENTE: Lic. Edgar Rolando Alfaro Arellano

SECRETARIO: Lic. Mario Efraín Flores Barrientos

VOCAL: Licda. Laura Matilda Tánchez García



Universidad Mariano Gálvez de Guatemala

3a. Avenida 9-00 Zona 2. 01002 Interior Finca El Zapote
Guatemala, Guatemala, C.A.
Apartado Postal 1811 www.uma.edu.gt
PBX. (502) 2891421 FAX: (502) 2884040.

Facultad de CC Jurídicas y Sociales
Jornada Vespertina

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Guatemala, VEINTINUEVE DE AGOSTO DEL DOS MIL UNO.

Se autoriza la impresión de Tesis Titulada

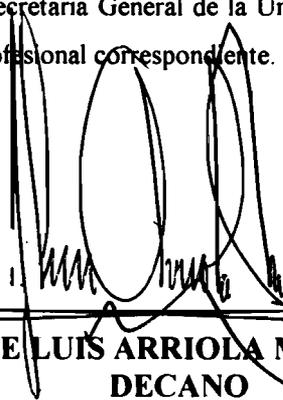
"ANÁLISIS CRÍTICO DE LA JURISPRUDENCIA EN EL PROCESO CONTENCIOSO

ADMINISTRATIVO (TRIBUTARIO), AÑOS 1996, 1997 y 1998. EN GUATEMALA".

presentada por el (la) estudiante WALTER EXTEVEN MOLINA MAYEN

quién para el efecto deberá cumplir con las disposiciones reglamentarias respectivas. Dese cuenta con el expediente a la Secretaría General de la Universidad, para la celebración del acto de Investidura y Graduación Profesional correspondiente. Artículo 57 del Reglamento de Tesis.




LIC. JOSE LUIS ARRIOLA MALDONADO
DECANO

"Conoceréis la Verdad y la Verdad os hará libres"

"Artículo 8° RESPONSABILIDAD.

Solamente el autor es responsable de los conceptos expresados en el trabajo de tesis. Su aprobación en manera alguna implica responsabilidad para la Universidad " (Reglamento de tesis de la Universidad Mariano Gálvez de Guatemala).

INDICE GENERAL

ANÁLISIS CRITICO DE LA JURISPRUDENCIA EN EL PROCESO

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO(TRIBUTARIO), AÑOS

1996,1997 Y 1998 EN GUATEMALA

Portada	iii
Autoridades y Tribunal examinador	v
Autorización impresión	vii
Indice general	ix
INTRODUCCION.	1
CAPITULO I.	
Conceptos generales del Derecho Procesal Tributario	
1.1 Concepto	7
1.2 Principios	9
1.3 Tipos de controversias	11
1.4 El Proceso Contencioso Administrativo (Tributario) Concepto y naturaleza Jurídica	11
CAPITULO II.	
LA JURISPRUDENCIA	
2.1 Conceptos doctrinales	15
2.2 Doctrina legal	17
2.3 Importancia de la Jurisprudencia	17
2.4 Origen y competencia de la Sala 2ª. De lo Contencioso Administrativo.	19
2.5 Importancia de la Jurisprudencia de la Sala 2ª. de lo Contencioso Administrativo (tributario)	21
2.6 La Sentencia	
2.6.1 Concepto	22
2.6.2 Forma de las Sentencias	23
2.6.3 Fondo de las Sentencias	24
2.6.4 Formación interna de la Sentencia	24
2.6.5 Motivación de las Sentencias	28
2.6.6 Parte resolutive	28
2.6.7 Análisis de la estructura de una sentencia de la Sala 2ª de lo Contencioso Administrativo...	30

CAPITULO III.

ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA MÁS SIGNIFICATIVA, DENTRO DE LOS TRIBUTOS, EL CASO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, AÑOS 1996,1997 Y 1998 DE SENTENCIAS PROFERIDAS POR LA SALA 2ª DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, COMPARANDO EL CRITERIO DOCTRINAL, TEXTO LEGAL Y LA JURISPRUDENCIA

3.1	Procedimiento a seguir en el análisis	43
3.2	Hecho generador o hecho imponible (y lo contrapuesto el hecho de no-sujeción).	45
3.2.1	Caso sentencia dictada en el Expediente 36-96, del 14 de abril de 1997.	48
3.2.2	Caso sentencia dictada en el Expediente 35-96, del 29 de julio de 1997.	49
3.2.3	Caso sentencia dictada en el Expediente 16-95, del 6 de agosto de 1997	51
3.2.4	Caso sentencia dictada en el Expediente 17-97, del 25 de septiembre de 1997.	54
3.3	Exención.	58
3.3.1	Caso sentencia dictada en el Expediente 45-96, del 27 de noviembre de 1996	58
3.3.2	Caso sentencia dictada en el Expediente 16-96, del 25 de noviembre de 1997.	60
3.4	Elemento cuantitativo, base o cuota y su depuración.	62
3.4.1	Caso sentencia dictada en el Expediente 2-95, del 9 de febrero de 1996	64
3.4.2	Caso sentencia dictada en el Expediente 8-96, del 14 de mayo de 1996	66
3.4.3	Caso sentencia dictada en el Expediente 40-96, del 18 de noviembre de 1996.	68
3.4.4	Caso sentencia dictada en el Expediente 48-96, del 2 de junio de 1997.	69
3.4.5	Caso sentencia dictada en el Expediente 66-96, del 21 de noviembre de 1997.	71
3.4.6	Caso sentencia dictada en el Expediente 103-96, del 25 de noviembre de 1997.	73
3.4.7	Caso sentencia dictada en el Expediente 86-97, del 10 de septiembre de 1998.	75
3.4.8	Caso sentencia dictada en el Expediente 117-97, del 5 de noviembre de 1998.	76

3.4.9 Caso sentencia dictada en el Expediente 70-97, del 3 de agosto de 1998.	77
3.5 Tipo impositivo o tarifa	79
3.5.1 Caso sentencia dictada en el Expediente 137-96(y otras), del 26 de agosto de 1998	81
3.6 Cuota íntegra (cantidad determinada), líquida y diferencial;	87
3.7 Recargos	88
CONCLUSIONES	89
RECOMENDACIONES.	91
ANEXOS	95
Tabla No.1 Tabulación de sentencias 1996, en función del tipo de Tributo	96
Tabla No.2 Tabulación de sentencias 1996, en función del punto controvertido.	98
Tabla No.3 Tabulación de sentencias 1997, en función del tipo de Tributo	101
Tabla No.4 Tabulación de sentencias 1997, en función del punto controvertido.	104
Tabla No. 5 Tabulación de sentencias 1998, en función del tipo de Tributo	108
Tabla No. 6 Tabulación de sentencias 1998, en función del punto controvertido.	110
Tabla No. 7 Abreviaturas utilizadas	113
Gráfica No.1 La Relación Jurídica Tributaria.	115
BIBLIOGRAFIA.	117.

INTRODUCCION.

La presente investigación estuvo motivada porque en la práctica cotidiana de los profesionales del Derecho, que se dedican al quehacer de los tributos, ya sea porque trabajen para la Administración Tributaria o asesorando a contribuyentes cuestionan los fallos de la Sala 2ª de lo Contencioso Administrativo, e interesado en investigar objetivamente la Jurisprudencia (sentencias) de dicho órgano jurisdiccional, tomé la decisión después de haber investigado en tesarios de las distintas universidades que sobre dicho tema no se ha escrito al respecto. A causa de esa escasez de investigaciones relacionadas, me incliné a su investigación porque que pienso que el tema se torna de especial importancia tanto para mi acervo como futuro profesional del Derecho, como para los estudiantes y profesionales del mismo.

Los propósitos de la presente investigación son, en primer lugar, para cumplir con el requisito establecido por la Facultad de Ciencias Jurídicas y

Sociales de la Universidad Mariano Gálvez, previo a obtener los títulos de Abogado y Notario, en el grado de Licenciado. Asimismo, dado que en controversias de tributos entre contribuyentes y la Administración Tributaria (AT), después de agotar la vía administrativa ante la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), o ante el Ministerio de Finanzas Públicas, el paso siguiente por parte del contribuyente es acudir ante un órgano jurisdiccional como lo es la Sala 2ª de lo Contencioso Administrativo, de cuyo órgano no existe un medio divulgativo, creo que con la información de la presente investigación los estudiantes de Derecho Financiero y Tributario de las distintas Universidades van a tener un material de consulta sobre el cual pueden abundar en tópicos de otros tributos y perfeccionar y actualizar la investigación.

Para la elaboración del presente trabajo de tesis seguí la técnica de investigación descriptiva mediante un enfoque del problema "expost facto", y la hipótesis de la investigación estuvo enmarcada bajo la conceptualización siguiente: si la AT en sus actos administrativos, lleva a cabo un procedimiento de determinación de la obligación tributaria, apegado al derecho objetivo, jurisprudencia y la doctrina del Derecho tributario y sí la Sala 2ª. De lo Contencioso es fiel observadora de tales extremos al emitir sus sentencias. Para el efecto en primer lugar determiné un marco teórico relativo al tema como más adelante lo comento. Y el punto toral de la investigación estuvo dado por la investigación de campo a través de la lectura de sentencias de la Sala 2ª. de lo Contencioso Administrativo de 1996, 1997 y 1998. Nota respecto al alcance cronológico de la investigación, originalmente, al solicitar la aprobación del plan de investigación, la cual realicé en septiembre de 1998, el alcance según plan fue de

1 de enero de 1996 (ya que la Sala 2ª. De lo Contencioso Administrativo inició sus actividades el 1 de septiembre de 1995) al 30 de junio de 1998, pero durante el desarrollo de la investigación se amplió hasta diciembre de 1998. A causa del tiempo invertido en la investigación fue hasta el primer semestre del año 2000, que concluí el primer borrador, y aparentemente, hubiera sido conveniente incluir el año de 1999, pero no lo hice así, a causa que después de revisar las sentencias, observé que no era representativa la producción de sentencias, por razón que de enero a agosto de 1999 pude revisar 124 sentencias de las cuales 111 se relacionaron con dos contribuyentes y el caso discutido como la sentencia fue dictada en el mismo sentido y solo 13 sentencias se produjeron de otros contribuyentes.

La estructura de la presente investigación está dada en primer término por un marco teórico y en el capítulo I “Conceptos generales del Derecho Procesal Tributario” creí conveniente desarrollar el concepto, principios, tipos de controversias a efecto de dar un escenario jurídico de referencia en donde se desarrolla o gesta la jurisprudencia de la Sala 2ª de lo Contencioso Administrativo. En el Capítulo II “La jurisprudencia” se analizaron tópicos respecto a los conceptos que la doctrina reconoce a la Jurisprudencia en sentido lato y en sentido restringido; cuál es la importancia de la misma en general y, en particular la Jurisprudencia que tiene su origen en la Sala 2ª. De lo Contencioso Administrativo.

Asimismo dentro de este capítulo desarrollé los conceptos doctrinarios y normas legales que rigen al concepto de Sentencia, a efecto de conocer cuáles

deben ser los requisitos formales y de fondo que una sentencia debe contener que en su conjunto forman la Jurisprudencia de cualquier órgano jurisdiccional.

En el capítulo III: "ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA MAS SIGNIFICATIVA, DENTRO DE LOS TRIBUTOS, EL CASO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, AÑOS 1996,1997 Y 1998 DE SENTENCIAS PROFERIDAS POR LA SALA 2ª DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, COMPARANDO EL CRITERIO DOCTRINAL, TEXTO LEGAL Y LA JURISPRUDENCIA" conforma el punto total de la investigación y para realizar el mismo, en primer lugar se analizaron las sentencias de los años 1996, 1997, y 1998; se tabularon las mismas, extractando de cada una los datos siguientes: Fecha, número de expediente, tipo de tributo, sobre el cual había controversia, cuál era el tipo de controversia y cuál fue el resultado del proceso, después, con base en esa información, se realizó un primer filtro de la información, clasificando las sentencias de cada año por TIPO DE TRIBUTO (ver Anexo Tablas Nos. 1,3, y 5) y después, un segundo filtro de la información, clasificando las sentencias de cada año por ASUNTO CONTROVERTIDO (ver Anexo Tablas Nos. 2,4 y 6)

Una vez clasificadas las sentencias por TIPO DE TRIBUTO, se circunscribió el análisis a aquellas sentencias en materia de Impuesto sobre la Renta de los 3 años examinados, por considerar a criterio del ponente, que es el tributo que más controversias originan, al tener determinadas las sentencias en materia de Impuesto sobre la Renta, apoyándonos en la doctrina del Derecho Tributario, iniciamos el análisis de cada sentencia, agrupando casos reiterados, en primer lugar los casos relativos a:

- a) HECHO GENERADOR O HECHO IMPONIBLE (Y LO CONTRAPUESTO, EL HECHO DE NO SUJECCIÓN),
- b) LA EXENCIÓN,
- c) ELEMENTO CUANTITATIVO BASE O CUOTA Y SU DEPURACIÓN, CONOCIDA TAMBIEN COMO BASE IMPONIBLE CUANDO NO ESTA DEPURADA Y UNA VEZ DEPURADA SE LE LLAMA BASE LIQUIDABLE O SEA SOBRE LA QUE SE APLICA EL TIPO IMPOSITIVO.
- d) TIPO IMPOSITIVO O TARIFA
- e) CUOTA INTEGRAL (cantidad determinada), LIQUIDA Y DIFERENCIAL.
- f) RECARGOS.

En cada sentencia analicé los elementos del Tributo, las consideraciones doctrinarias y legales tomadas en cuenta o bien que no se argumentaron en los fallos de la Honorable Sala 2ª de lo Contencioso Administrativo.

CAPITULO I.

CONCEPTOS GENERALES DEL DERECHO PROCESAL TRIBUTARIO.

Antes de entrar en el análisis de lo que es específicamente el Proceso de lo Contencioso Administrativo (tributario), creo conveniente comentar algunos conceptos previos que nos ayuden a la comprensión y mejor análisis del Proceso Contencioso Administrativo (tributario), por lo que es necesario tener en cuenta lo que es el Derecho Procesal Tributario, para lo cual desarrollaré el mismo en las líneas siguientes:

1.1 Concepto.

El Derecho Procesal Tributario, lo considera Ramón Valdés Costa, "Es el conjunto de normas que regulan las controversias que se plantean entre dos

sujetos de la relación jurídica tributaria: fisco y contribuyente”¹ ; Asimismo agrega el citado autor “Al igual que en el derecho tributario formal,² la actividad específica del Estado en esta rama del derecho es la aplicación de la norma material a los casos concretos, pero la diferencia sustancial, entre una y otra rama, está en que el juez, ajeno a las partes, aplica la ley al caso concreto con fuerza obligatoria y todas las características de la cosa juzgada” En nuestro medio este Juez, que es un órgano colegiado, representado por la Sala 2ª. De lo Contencioso Administrativo (cuando el contribuyente es el que demanda en el Proceso Contencioso Tributario). Aquí es de trascendente importancia comentar que el concepto jurídico fundamental de Relación Jurídica Tributaria, dentro del Derecho Tributario igual que otras ramas del Derecho debemos tenerlo bien claro, cuándo nace dicho vínculo y asimismo cuáles son las demás vicisitudes que se derivan, de la dinámica de la relación jurídica tributaria. La doctrina, la define así: “La Relación jurídica tributaria esta integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros por otra”³. Adicionalmente, es menester comentar que se usa y confunde el término “Relación Jurídica tributaria” con el de “Obligación Tributaria” y debe quedar claro, según mi opinión, que la Relación Jurídica tributaria, puede derivar en tres tipos de obligaciones, una cuya naturaleza jurídica es de DAR, tal es el caso de la

¹ **VALDES COSTA** Ramón *Instituciones de Derecho Tributario*, ed. Depalma reimpresión. 1996. Buenos Aires, Argentina. p.17

² Este Derecho tributario formal es el que nosotros en Guatemala, llamamos de varias formas “vía administrativa” “Procedimiento administrativo” “Proceso administrativo” y que está contenido en nuestro Código Tributario decreto 6-91 en el Título IV.

³ **GIULIANI FONROUGE**, Carlos María *Derecho Financiero*,. 5ª. Edición. ts. I y II ed. Depalma 1993. Buenos Aires Argentina. p.388.

obligación tributaria propiamente dicha; y las otras dos que son de HACER O NO HACER, que están configurados en nuestro medio como los deberes formales que el contribuyente o no contribuyente, debe cumplir, en determinadas circunstancias, para alcanzar los objetivos de recaudación o fiscalización, por parte de la AT. Como una ilustración, ya que no es el objeto del presente trabajo, en los Anexos: Grafica número 1, el lector encontrará, lo que comprende, en forma enunciativa no limitativa, los elementos de la Relación Jurídica Tributaria, y las instituciones que le son inherente, según mi criterio.

1.2 Principios

El derecho procesal tributario forma parte del derecho procesal en general y como tal le son aplicables los principios que al Derecho procesal le son inherentes, tales como IGUALDAD DE LAS PARTES, en este sentido la AT, representada actualmente por la entidad descentralizada recién creada denominada Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) según decreto 1-98, del Congreso de la República, solo tendrá los privilegios que expresamente le atribuya la ley no más. No obstante cada día se observa que el legislador le otorga mas privilegios a la AT. Como lo podemos observar en la reciente publicación de modificaciones al Código Tributario Guatemalteco (CTG) Decreto 6-91 del Congreso de la República, mediante decreto del Congreso de la República número 29-2001, publicado el seis de agosto de dos mil uno, cuya vigencia será a partir del diez de agosto de 2001, ya que en su artículo treinta y uno, cuando modifica el artículo ciento sesenta y dos del CTG, cuando establece que de ahora en adelante, en el proceso contencioso, el impulso procesal, ya no será de oficio, sino a petición de parte, y el privilegio que se agrega en este artículo es que la

caducidad de instancia, no procederá en perjuicio de la AT. IDONEIDAD DE LOS JUECES, respecto a este principio se requiere que el juez sea ajeno a las partes. En nuestro medio está materializado a través de un órgano jurisdiccional especializado denominado Sala 2ª de lo Contencioso Administrativo, el cual se encuentra completamente desvinculado de las partes ya que pertenece al Organismo Judicial. En relación con la idoneidad de los magistrados de la Sala 2ª. De lo Contencioso Administrativo, pienso que se sigue legislando casuísticamente, dado que el Decreto del Congreso de la República 29-2001, ya relacionado anteriormente, en su artículo treinta (30) modifica el artículo 161 del CTG, cuando establece en su parte conducente "...el cual se interpondrá ante la Sala que corresponda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo integrada con Magistrados especializados en materia tributaria preferentemente." Como puede observarse se está dejando abierta la posibilidad para que los Magistrados de la Sala 2ª. De lo Contencioso Administrativo, no necesariamente posean especialización en materia tributaria, ya que el artículo del CTG, que contenía, antes de la modificación, la observancia de ésta calidad, era el 162 y normaba, específicamente este principio, cuando establecía "ARTICULO 162. Especialización. Los magistrados que integren las salas de lo Contencioso Administrativo deberán poseer especialización en materia tributaria". Como podrá observarse el paso que habíamos dado, con la promulgación del CTG, lo hemos perdido. Lo anterior demuestra que si siendo especializados en materia tributaria los Magistrados de la Sala 2ª. De lo Contencioso Administrativo, pueden en un momento dado, por error humano, ignorar alguna aplicación doctrinaria propia del Derecho Tributario, ¿qué va a suceder no exigiendo esta calidad?

1.3 Tipos de controversias.

Dentro del Derecho Procesal Tributario pueden presentarse dos tipos de controversias:

- a) legalidad de la pretensión administrativa, esto sucede cuando el contribuyente no está de acuerdo, normalmente con el acto administrativo y que se acude a plantear el Contencioso Administrativo (Tributario)
- b) sobre la ejecución de la deuda tributaria, aquí normalmente, quien acude al órgano jurisdiccional, es la AT., lo que nosotros conocemos como Procedimiento Económico Coactivo, es decir cuando la AT. cobra el adeudo por la vía ejecutiva, nuestro CTG. lo regula en los artículos del 171 al 185. Aunque también se aplica la normativa contenida en el Decreto 1126 del Congreso de la República, Ley orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas, aunque circunscrito a cobros de materia no tributaria.

En la presente investigación me concentraré en la jurisprudencia relativa al tipo de controversia relacionado en la literal "a".

1.4 El Proceso Contencioso Administrativo (tributario). Concepto y Naturaleza Jurídica

La doctrina lo reconoce como un proceso, dado que intervienen partes, en donde hay litigio, en donde hay juez que emite una sentencia, hay también termino de prueba, hay sentencia y recurso contra ella. Según Álvarez Gendin ⁴ "La distinción que hay entre el Recurso Contencioso y el

⁴Citado por , **VILLATORO FERNÁNDEZ**, Ileana Noemí *Recursos extraordinarios para la Administración Pública en Guatemala*. Guatemala, 1988. . Tesis Lic. En Ciencias Jurídicas y Sociales. USAC. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales p. 31.

Recurso Administrativo, estriba que en el Recurso Contencioso, la administración obra como parte frente al recurrente y hay una autoridad por encima de la administración y del particular, el juez de la jurisdicción Contencioso-administrativo; contienden ambas partes, no es juez y parte la administración como lo es en el Recurso Administrativo, a veces el mismo órgano como en el de Reposición. Además en el Recurso Contencioso-administrativo, solamente se deberán impugnar las decisiones ejecutivas, aunque a veces también los defectos legales de trámite, pero posteriormente al término de una operación administrativa”

Ahora bien en Guatemala, de acuerdo a nuestro ordenamiento jurídico no existe congruencia en su denominación⁵, a causa que la ley específica, Ley de lo Contencioso Administrativo, (LDLCA.) Decreto del Congreso de la República, número 119-96, es más reciente que el CTG, creo que el primer cuerpo legal ya se adecuó a los conceptos doctrinarios, asimismo nuestra Constitución Política en su artículo 221 lo regula como un proceso y por lo tanto debemos afirmar que nuestra ley lo reconoce como “UN PROCESO”. No obstante, lo anterior, en las recientes modificaciones al CTG, contenidas en el Decreto número 29-2001 del Congreso de la República, ya relacionado, es mi responsabilidad académica, en señalar una vez más, la manifiesta falta de interés doctrinario, por parte del legislador guatemalteco, cuándo reforma los artículos del 161 al 168 y en forma deliberada, en primer lugar mantiene el título del capítulo I, título V, del CTG, así: “RECURSO DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO” y asimismo, al modificar

⁵ Ver Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República, TITULO V., Capítulo 1, “Recurso de lo Contencioso Administrativo” y la nueva ley de lo Contencioso Administrativo Decreto 119-96 publicada el 20 de diciembre de 1996 ya lo denomina “Proceso Contencioso Administrativo” en su título II.

los artículos 161 al 168, obviamente trata como si fuera un Recurso y no como un Proceso, y lo que comento, se puede apreciar manifiesta y fehacientemente, si vemos como redactaron el artículo 167 del CTG, "Artículo 167. Denominación. La utilización de las denominaciones "recurso contencioso administrativo o "proceso contencioso administrativo" para impugnar resoluciones de la administración pública, tienen igual significado". Este aspecto ya había sido superado, por nuestra LDLCA, al emitirse en 1996. En suma, el riesgo que nuestro derecho objetivo, vaya a la vanguardia, respetando la doctrina contemporánea, en materia de Derecho Tributario u otra rama, dependerá de los gobiernos, y específicamente de las personas, que accidentalmente ostenten el poder para legislar o para lograr que se legisle en tal o cual forma.

CAPITULO II

LA JURISPRUDENCIA.

2.1 Conceptos doctrinales. Hay múltiples conceptos de jurisprudencia ya que los autores que han abordado el tema lo han hecho desde diversas perspectivas, que van desde la iusprivatista que parte del derecho civil hasta la procesal que identifica a la jurisprudencia como resultado de la función jurisdiccional. Para Eduardo García Maynez la jurisprudencia posee dos acepciones distintas, una de ellas es "ciencia del derecho o teoría del orden jurídico positivo" y la otra "el conjunto de principios y doctrinas contenidas en las decisiones de los tribunales"⁶, para José Castán Tobeñas, entiende que la jurisprudencia es "la doctrina sentada por los tribunales, cualquiera que sea su clase y categoría,

⁶ **GARCIA MAYNEZ**, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*. ed. Porrúa, S.A. 43ª. Edición 1992. México p.68

decidir las cuestiones sometidas a ellos”⁷, según Manuel Ossorio entiende por jurisprudencia “la interpretación que de la ley hacen los tribunales para aplicarla a los casos sometidos a su jurisdicción, sin embargo, en algunos países que cuentan con tribunales de casación, se considera que no todos los fallos judiciales sientan jurisprudencia; Sino únicamente los de dichos tribunales de casación, que constituyen la más alta jerarquía dentro de la organización judicial, y cuya doctrina es de obligatorio acatamiento para todos los jueces y tribunales sometidos a su jurisdicción. De este modo se afianza la seguridad jurídica; porque, donde la casación no existe, cada tribunal o juez tiene libertad para sentenciar conforme a su criterio”⁸. Respecto a la observancia obligatoria de la jurisprudencia en el ordenamiento jurídico guatemalteco, dado el comentario anterior de Manuel Ossorio, respecto a la casación, en nuestro medio existe la Casación por lo que en nuestro Código Procesal Civil y Mercantil Decreto-Ley 107, en el artículo 627 cuando norma la cita de leyes y doctrinas legales en relación con la Casación da cabida a la jurisprudencia por reiteración considerando que debe citarse por los menos cinco casos. Adicionalmente de acuerdo a la Ley constitucional Ley de Amparo, Exhibición personal y de Constitucionalidad Decreto 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente en su artículo 43 regula la Doctrina legal y reconoce la jurisprudencia por reiteración con tres casos contestes para interpretación de las normas de la Constitución y de otras leyes contenidas en las sentencias de la Corte de Constitucionalidad. En este punto considero necesario comentar que

⁷ Derecho Civil español, común y foral, 12^a. Edición Madrid t I, vol. I, p. 511. Citado por Miguel Carbonell y Sánchez en el *Boletín Mexicano de Derecho Comparado* Nueva Serie XXIX No.87 Sep-Dic.1996 Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM. “Sobre el Concepto de Jurisprudencia en el sistema jurídico mexicano”

⁸ Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. Manuel Ossorio. ed. Heliasta S.R.L. Argentina 1981 p.263

nuestro ordenamiento reconoce la observancia obligatoria de la jurisprudencia, en los casos citados y con las condiciones allí establecidas, pero aplicando la Jurisprudencia o Doctrina legal tanto en su actividad Interpretativa como Integradora.

2.2 Doctrina legal. Creo conveniente comentar que el concepto Doctrina legal, tal como lo define Manuel Ossorio: "...se entiende por ello tanto como jurisprudencia, pero circunscrita a la del más alto tribunal del país, el que unifica la interpretación de las leyes a través de la casación", como lo trato en el apartado anterior, podemos concluir que los conceptos Jurisprudencia y Doctrina legal, son sinónimos doctrinalmente, y de acuerdo a nuestro derecho objetivo, también se le trata como tales, dado lo que establece el artículo 2 de la Ley del Organismo Judicial (LOJ) Decreto 2-89 y sus reformas, cuando al establecer Las fuentes del derecho, menciona que "...La jurisprudencia la complementará..." y esa complementación se manifiesta, también en nuestro derecho objetivo, en artículo 627 del Código Procesal Civil y Mercantil y artículo 43 de la Ley de Amparo, Exhibición personal y de Constitucionalidad, Decreto 1-86, en los cuales se refiere al concepto de Doctrina legal y jurisprudencia indistintamente.

2.3 Importancia de la Jurisprudencia.

La jurisprudencia ha sido estudiada primordialmente desde el punto de vista doctrinario a causa de que se sigue viendo teóricamente a la ley como la única y

principal fuente del derecho. La importancia de la jurisprudencia la podemos resumir en los puntos siguientes: ⁹.

- ✓ El criterio jurisprudencial frecuentemente hace de puente entre las normas típicamente generales (la ley, el reglamento, el tratado, etc.) y la disposición particular y concreta que resuelve un caso controvertido (la parte dispositiva o resolutive de la sentencia). ¹⁰
- ✓ Se puede sostener que la jurisprudencia presenta hoy en día mayor agilidad reguladora que la labor del legislador, ya que el surgimiento de los criterios y precedentes jurisprudenciales se verifica con más prontitud y rapidez que las decisiones de los parlamentos u órganos legislativos, que actualmente están agobiados por tantas funciones distintas de la de crear leyes. De este modo, la jurisprudencia contribuye a completar el ordenamiento y muchas veces los criterios que se han adoptado por vía jurisprudencial se recogen posteriormente en leyes del Congreso. En este sentido se habla de una función "anticipativa" de la labor jurisprudencial con respecto a las normas legislativas. ¹¹

⁹ Miguel Carbonell y Sánchez en el Boletín Mexicano de Derecho Comparado Nueva Serie XXIX No.87 Sep-Dic.1996 Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM. "Sobre el Concepto de Jurisprudencia en el sistema jurídico mexicano"

¹⁰ "Sentencia judicial y creación del derecho" Alchourrón, Carlos E. Y Bulygin, Eugenio, Análisis lógico y derecho, Madrid, 1991, pp335 y ss. Citado por Miguel Carbonell y Sánchez en el Boletín Mexicano de Derecho Comparado Nueva Serie XXIX No.87 Sep-Dic.1996 Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM. "Sobre el Concepto de Jurisprudencia en el sistema jurídico mexicano"

¹¹ Istituzioni di Diritto Pubblico, Mortati Constantino, 10ª ed., Padova, 1991, t.I, p.365. Citado por Miguel Carbonell y Sánchez en el Boletín Mexicano de Derecho Comparado Nueva Serie XXIX No.87 Sep-Dic.1996 Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM. "Sobre el Concepto de Jurisprudencia en el sistema jurídico mexicano"

- ✓ Es motivadora de la creación de nuevas figuras jurídicas y modeladora de las ya existentes; esto significa, por ejemplo, que en ocasiones los tribunales encargados de la creación jurisprudencial deben propiciar la gestación de nuevas reglas para solucionar un caso concreto, realizando una labor integradora y no meramente interpretativa del ordenamiento, procediendo como lo señala el artículo 15 de la LOJ.
- ✓ La Jurisprudencia cumple con ciertas necesidades de seguridad jurídica que indican la conveniencia y la necesidad de conocer la interpretación que le están dando los tribunales a las normas de un sistema jurídico, además de dotar a esa labor interpretativa de un mínimo de uniformidad que permita tanto a particulares como a autoridades conocer los criterios interpretativos que deben ser aplicados al momento de resolver una controversia. Con lo cual se logra hacer vigentes los principios de seguridad y certeza jurídicas.

2.4 ORIGEN Y COMPETENCIA DE LA SALA 2ª. DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

Esta Sala nació al tenor de lo que establece el Acuerdo 30-92 de la Corte Suprema de Justicia, el cual comenzó a regir 15 días después de la publicación en el Diario Oficial, la cual se realizó el 28 de octubre de 1992. El citado acuerdo desarrolló lo que establecen los artículos 161 y 162 del CTG. Nuestro Código Tributario y la Corte Suprema de Justicia en cierto modo sigue las recomendaciones plasmada por el Modelo de Código Tributario para América

Latina propuesto por la OEA/BID, ¹²preparado por los reconocidos maestros en Derecho Financiero Dr. Carlos María Giuliani Fonrouge (Argentina), Dr. Rubens Gomes de Sousa (Brasil) y Dr. Ramón Valdés Costa (Uruguay) que recomiendan que la primera instancia del Contencioso tributario se desarrolle ante un tribunal que se cree con las características siguientes: a) tribunal colegiado; b) integrado por personas especialmente versadas en materia tributaria; (esa calidad de los magistrados de la Sala 2ª. De lo Contencioso Administrativo, la cual ya había sido recogida por el CTG, en 1991, la cual ya no va ser requerida a partir del 10 de agosto de 2001, según artículo 30 del Decreto 29-2001 del Congreso de la República de Guatemala, que modifica el artículo 161 del CTG, ya comentado en este trabajo, en 1.3); c) órgano de plena jurisdicción y no meramente de anulación; d) independiente de la administración activa; e) que las decisiones sean apelables ante la autoridad que ejerza en última instancia el control de constitucionalidad y de validez de los actos administrativos.

Sobre la base del citado Acuerdo de la Corte Suprema de Justicia, en su artículo segundo estableció: *“Artículo 2º. Se crea la Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, cuya competencia será la de conocer de todos los conflictos de intereses que ocurran en materia tributaria para controlar la juridicidad de los actos de la administración pública en la aplicación de dicho régimen legal.”*

Dado que el relacionado Acuerdo también denominó Sala 1ª. Del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, al que en ese momento se le conocía como

¹² OEA/BID. Reforma Tributaria para América Latina, *Modelo de Código Tributario para América Latina*, preparado por el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, 2ª. Edición 1968. Washington D.C. E.U.A pp. 122 y 124.

“Tribunal de lo Contencioso Administrativo” quien conocerá de los demás actos de la Administración Pública, de acuerdo con el artículo 4º dicha Sala (seguiría conociendo de los expedientes en trámite y de aquellos que ingresaren hasta un día antes del inicio de actividades de la Sala 2ª. Del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, razón por la cual esta última comenzó a conocer Procesos Contencioso Tributarios a partir del 1 de septiembre de 1995, fecha en que inició actividades.

2.5 Importancia de la Jurisprudencia de la Sala 2ª de lo Contencioso Administrativo

La importancia que según mi criterio es relevante, es la relacionada con la seguridad jurídica de conocer cuál es el criterio interpretativo que dicha sala está dando a nuestro sistema jurídico tributario, lo cual puede conllevar a que tanto la AT. como el contribuyente, como los profesionales que están relacionados con el que hacer tributario unifiquen, hasta donde sea permisible, criterio de interpretación a efecto de contribuir todos dentro del estado de derecho a un desarrollo económico y social de nuestro país.

Asimismo, es oportuno comentar en este apartado que el Código Tributario guatemalteco, Decreto 6-91 en su artículo 98, numeral 12, establece que la AT podrá: *“Velar porque las actuaciones se resuelvan en conformidad con criterios administrativos o jurisdiccionales firmes, basados en ley, dictados en casos similares, a fin de lograr unificación de criterios y economía procesal.”*. Cabe destacar en este aspecto, que con base en los criterios reiterados de la Sala 2ª. De lo Contencioso Administrativo, confirmados en fallos de Casación por la Cámara Civil de la Corte Suprema de Justicia, a guisa de ejemplo las autoridades

tributarias han aceptado el criterio de que el Impuesto del Papel Sellado y Papel Sellado Especial para Protocolos Decreto 37-92 del Congreso de la República, constituye un tributo eminentemente documentario, por lo que cuando el Hecho generador no se encuentra debidamente documentado no se perfecciona la obligación tributaria.

2.6 LA SENTENCIA.

2.6.1 Concepto.

Para el objetivo de la presente investigación, creo conveniente, aclarar que mi objetivo principal es analizar las sentencias de la Sala 2ª. De Lo Contencioso Administrativo, en materia del Impuesto sobre la Renta, durante los años 1996, 1997 y 1998, a cuya categoría de estudio le he denominado Jurisprudencia, bajo el entendido que foralmente, a las sentencias de cualquier órgano jurisdiccional se le conoce como Jurisprudencia, aunque es menester recalcar y estoy claro que doctrinalmente y de acuerdo a nuestro derecho objetivo, hay jurisprudencia o doctrina legal en un sentido estricto o reconocida, cuando existen fallos reiterados en un mismo sentido y casos similares (casación, y constitucionalmente) y jurisprudencia en un sentido lato, los criterios reiterativos de las sentencias de los demás órganos jurisdiccionales (las sentencias de un órgano jurisdiccional). Por lo anterior, creo conveniente definir lo que es Sentencia, "Es el acto del juez o tribunal en el que decide sobre la estimación o desestimación (total o parcial) de la pretensión ejercitada por el actor, con base en su conformidad o disconformidad con el Ordenamiento Jurídico." ¹³ De acuerdo con LOJ en su

¹³ **MONTERO AROCA, Mario y CHACON CORADO, Mauro.** Manual de *Derecho Procesal Civil Guatemalteco*. 1999 ed. Magna terra editores, v. 2. Guatemala. p 203.

artículo 141 literal "c" establece que son Sentencias, las resoluciones judiciales que deciden el asunto principal después de agotados los tramites del proceso y aquellas que sin llenar estos requisitos sean designadas como tales por la ley.

2.6.2 Forma de las sentencias.

Respecto a la forma de las Sentencias, la tenemos taxativamente establecida en la LOJ artículo 147 (que en forma tácita se refiere a 1ª instancia) y establece que las sentencias se redactarán expresando:

- a) Nombre completo, razón social o denominación y domicilio de los litigantes; en su caso de las personas que lo hubiesen representado; y el nombre de los abogados de cada parte.
- b) Clase y tipo de proceso, y el objeto sobre el que versó, en relación con los hechos.
- c) Se consignará en párrafos separados resúmenes sobre el memorial de demanda, su contestación, la reconvención, las excepciones interpuestas y los hechos que se hubieren sujetado a prueba.
- d) Las consideraciones de derecho que harán mérito del valor de las pruebas rendidas y de cuales de los hechos sujetos a discusión se estiman probados; se expondrán, asimismo, las doctrinas fundamentales de derecho y principios que sean aplicables al caso y se analizarán las leyes en que se apoyen los razonamientos en que descansa la sentencia.
- e) La parte resolutive, que contendrá decisiones expresas y precisas, congruentes con el objeto del proceso.

Es de hacer notar que menciono las características formales de las sentencias de primera instancia, porque la sentencia que emana de la Sala 2ª. De lo Contencioso Administrativo, y aprovechando para resaltar que en el Proceso Contencioso Administrativo existe una sola instancia.¹⁴ Debe llenar los requisitos y formalidades de una de 1ª. Instancia.

2.6.3 Fondo de la sentencia

Respecto al fondo de la sentencia, creo conveniente así como traté la forma de la sentencia en el apartado anterior, analizar lacónicamente el contenido de la misma para que el lector de la presente investigación tenga un insumo de información del tipo de categorías (SENTENCIAS) que analizaré en el trabajo de campo a través de la lectura de las sentencias de la Sala 2ª de lo Contencioso Administrativo durante el período determinado previamente, y conozca cuáles deben ser sus requisitos de acuerdo a la ley, y poder identificar una sentencia adecuadamente redactada, al tenor de la doctrina y nuestra legislación.

2.6.4 FORMACION INTERNA DE LA SENTENCIA.

Es importante para el lector de una sentencia o para el juez, conocer cómo se gesta intelectualmente la sentencia, por lo que entraremos a comentar cómo debería llevarse a cabo ese recorrido mental por el juez. La sentencia es el resultado de, por un lado, una operación intelectual y, por otro un acto de voluntad, y ésta última no es arbitraria sino que ha de estar basada en una operación intelectual vinculada a lo que la misma Constitución entiende por ejercicio de la función jurisdiccional, según lo establece el artículo 203 Constitucional "...Los magistrados y jueces son independientes en el ejercicio de sus funciones y

¹⁴ De acuerdo al artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

únicamente están sujetos a la Constitución de la República y a las leyes...” El recorrido imaginario que el juez tiene que llevar a cabo intelectualmente para la formación interna de la sentencia según Juan Montero Aroca y Mauro Chacón Corado,¹⁵ conceptos que me parecen concretos y sencillos para su entendimiento, en su parte conducente son:

a) “Existencia en abstracto de la consecuencia jurídica pedida.

Lo primero que debe preguntarse el juez es si el Ordenamiento jurídico contiene en general la consecuencia jurídica que el actor ha pedido en su pretensión; esto es, sin referencia a los hechos afirmados por el actor e independientemente de que éstos sean o no ciertos, se trata ante todo de saber si existe una norma que da lugar a lo que el actor pide, pues de lo contrario no debe seguirse con el análisis, y resolverse desestimando la pretensión.” Me parece muy ilustrativo el ejemplo de los autores mencionados, al respecto de este punto cuando dicen que: “...se han formulado demandas pidiendo que se condenara al presidente de la República a cumplir su programa electoral...” Lo cual, de entrada sabemos que la consecuencia jurídica que se pretende, o sea la condena para el Presidente no existe en ningún ordenamiento jurídico, como norma abstracta y en la realidad no irá mas allá de una condena moral ética políticamente hablando, pero no jurídica.

b) “Existencia en concreto de la consecuencia jurídica pedida.

Si existe norma aplicable a la pretensión, entonces el paso lógico

¹⁵ Ibid. p.204

siguiente será, que una vez que se ha comprobado que son ciertos los hechos afirmados por el actor, la consecuencia jurídica que él pide la reconoce el Ordenamiento jurídico, pero precisamente con relación a esos hechos y precisamente cuando sea él quien la pida. Puede darse varias situaciones, que el derecho objetivo sí reconozca la consecuencia jurídica en general, pero que lo haga no en atención a los hechos afirmados en la demanda o no respecto a la posición jurídica adoptada por el demandante.” En este punto del análisis es cuando, bajo el supuesto que sí existe en abstracto la consecuencia pedida por el actor, es decir que existe norma aplicable en el ordenamiento jurídico, ahora el punto es determinar sí en concreto, o sea en el caso real, las circunstancias objetivas y subjetivas encajan con el presupuesto (abstracto) previsto en la norma.

- c) **“Existencia de los hechos afirmados.** Una vez se determine la existencia de la consecuencia jurídica en general y con relación a los hechos afirmados por el actor, el siguiente paso será determinar la existencia de los hechos, para lo cual deberá el juez analizar los hechos que no son controvertidos (y notorios) y los que lo son, ya que éstos últimos son los que estarán sujetos a prueba.” Por lo anterior se infiere que el Juez, a continuación centrará su atención en los hechos controvertidos, para lo cual deberá examinar la prueba practicada y realizar los pasos siguientes: a) interpretar cada uno de los medios de prueba, es

decir que sentido tienen cada uno de ellos, según su naturaleza (testimonial, pericial, documental, etc.); b) valorar los medios de prueba, es decir determinar el valor concreto para cada uno de ellos, para lo cual debe estar a la valoración legal en primera instancia y en segunda la sana crítica; y por último c) aplicación de las normas procesales a efecto de estimar la existencia o no de un hecho.

- d) **“Subsunción de los hechos en la norma jurídica.** Una vez se hayan establecido los hechos que el juez considera existentes de acuerdo con las normas procesales pertinentes, deberá determinar si esos hechos son el supuesto jurídico de la norma aplicable.” En este momento el Juez, deberá realizar una actividad comparando el hecho afirmado y probado en la realidad o concreto con el supuesto previsto en la norma jurídica y determinar su congruencia.
- e) **“Determinación de la consecuencia jurídica.** La determinación de la consecuencia jurídica, dentro lógicamente de la congruencia, que en los casos mas afortunados para el juez está claramente determinado en la norma general, pero en ocasiones el juez tendrá que hacer un análisis más integral del ordenamiento jurídico pertinente.” Si el Juez, determina que existe congruencia entre el hecho probado y estimado por él como existente, y el presupuesto de la norma entonces

determinará la consecuencia jurídica prevista en el texto o contexto del ordenamiento jurídico.

2.6.5 MOTIVACION DE LAS SENTENCIAS.

Las sentencias en general y las de la Sala 2ª de lo Contencioso Administrativo, no deben ser la excepción, deben exponer cuáles han sido las razones del juez para fallar en tal o cual modo, la motivación está normada en el artículo 147 literal "d" ya mencionado anteriormente en las cuestiones de forma de las sentencias. Como menciona el maestro Mario Aguirre Godoy "...Esta es la parte considerativa de la sentencia. Se entiende que el fallo debe ser suficientemente fundado en ley, y por eso, esta disposición obliga a la cita de leyes." ¹⁶ Al respecto, CITA DE LEYES, esta regulado en la LOJ en el artículo 143 en donde establece requisitos de las resoluciones judiciales en general.

2.6.6 PARTE RESOLUTIVA.

La parte resolutive de la sentencia, se le conoce como fallo, o parte dispositiva, que es realmente a la parte que normalmente cualquier lector de una sentencia centra su atención en el momento de tener en sus manos una sentencia, para después iniciar una análisis de las otras partes, para poder explicarse la conclusión del juez. Para lo cual el artículo 147 de la LOJ ya citada en su literal "e" establece "*La parte resolutive, que contendrá decisiones expresas y precisas, congruentes con el objeto del proceso*" Lo expreso debe entenderse a que no debe contener decisiones contradictorias, ahora bien respecto a lo preciso significa la posibilidad, tratándose de sentencia de condena, que se pueda acudir directamente a la ejecución, lo anterior tiene una excepción como el caso de

¹⁶ **AGUIRRE GODOY**, Mario. *Derecho Procesal Civil* ed. Vile reimpression de la edición de 1973 Guatemala. t. I. p. 772.

Condena genérica según artículo 150 de la LOJ, ejemplo caso de daños. Ahora bien respecto a la congruencia de las decisiones, ameritaría otro tipo de investigación más extensa, por lo que me circunscribiré a decir que es la correspondencia que debe existir de los dos elementos, a saber: 1. Las pretensiones del actor o demandado, y 2. La resolución, es decir que el juez no puede ser omiso de algo pretendido por el actor o demandado ni ir mas allá de lo pedido por el o ellos, lo cual se consagra en nuestra jurisprudencia constitucional. Actualmente nos rige una nueva Ley de lo Contencioso Administrativo (LDLCA) el decreto 119-96 del Congreso de la República, publicada el 20 de diciembre de 1996, y con vigencia 60 días después, pero según expediente 159-97 de la Corte de Constitucionalidad, a partir del 21 de marzo de 1997, dejó de tener vigencia parte del artículo 46 de la nueva ley citada, a causa que violentaba el principio de Congruencia, que en la parte conducente dice: "...Por consiguiente se acoge la tesis del accionante en cuanto a que la disposición que dice [sin que el tribunal esté limitado por lo expresamente impugnado o agravio invocado], viola los derechos de petición, de defensa, y al debido proceso, por falta de necesaria congruencia que debe prevalecer en las decisiones judiciales para que estén dotadas de certeza y seguridad jurídica. Por lo expuesto, esta parte de la norma es inconstitucional..."

Deseo hacer un comentario adicional, respecto a los puntos Motivación de las sentencias (2.6.5) y Parte resolutive (2.6.6) ya que el día 2 de agosto de 2001, fue publicado en el Diario Oficial de Guatemala (en el cual se publican todas las leyes previo a que entren en vigencia) el Decreto 29-2001, el cual contiene reformas al CTG y en su artículo 34, el cual modifica el artículo 165 del CTG,

estableció una nueva redacción, así: "Artículo 165. Contenido de la sentencia. La sentencia que ponga fin a este recurso determinará si la resolución se apegó a las normas jurídicas aplicables a las actuaciones de la Administración Tributaria y hará un análisis sobre cada una de las mismas en su parte considerativa. Seguidamente procederá a declarar la confirmación, modificación, revocación de la resolución recurrida". Como puede observarse el CTG, está regulando una actividad procesal, como lo es la sentencia, cuando el contenido de la misma, ya es regulado en forma genérica, para cualquier tipo de sentencia, en la LOJ, artículo 147, tal como lo comenté en los apartados correspondientes. En mi opinión creo, que la inclusión de esta norma dentro del CTG, deviene impertinente, ya que trata de darle otro giro o sentido a la sentencia, al regularla en forma parcial, y nó con todos los elementos propios de un Proceso, tal como define el artículo 147 de la LOJ, ya citada.

2.6.7 ANALISIS DE LA ESTRUCTURA DE UNA SENTENCIA DE LA SALA 2ª. DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

Creí conveniente, incluir a continuación una sentencia tomada al azar, transcribiendo las partes conducentes de su estructura y hacer un análisis de las mismas al tenor de nuestro ordenamiento jurídico y de la doctrina, por lo que a continuación, analizaremos la sentencia del Proceso contencioso administrativo, según expediente número 118-97 proferida por la Honorable Sala 2ª de lo Contencioso Administrativo el 24 de noviembre de 1998.

PARTE INTRODUCTORIA..

PROCESO 118-97, OFICIAL SEGUNDO. SALA SEGUNDA DEL TRIBUNAL DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO. Guatemala, veinticuatro de noviembre de mil novecientos noventa y ocho ¹⁷

Con sus respectivos antecedentes, se tiene a la vista para dictar SENTENCIA, el Expediente identificado en este Tribunal con el número ciento dieciocho guión noventa y siete (118-97), promovido por la entidad (nombre la entidad), por medio de su representante legal (nombre del mismo), en contra del Ministerio de Finanzas Públicas, por haber emitido la resolución administrativa número tres mil ochocientos once (3811), de fecha tres de julio de mil novecientos noventa y siete. El mencionado es de este domicilio y vecindad, y actuó bajo la dirección y procuración del Abogado (nombre del mismo) El MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS estuvo representado por el LICENCIADO JOSE ALEJANDRO ARÉVALO ALBUREZ, quien compareció en su calidad de Ministro de Finanzas Públicas, y actuó bajo la dirección y procuración de las abogadas Beatriz Eugenia Sandoval de García, Miriam Cano de López, Ana Margoth Villeda Erazo y Walter Geovanni Samayoa Monroy. La PROCURADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN, estuvo representada por la Abogada Marta Estela Torres Samayoa de Recinos, quien actuó bajo su propia dirección y procuración. Los personeros de ambas instituciones públicas son de este domicilio y vecindad. ¹⁸

PARTE ANALITICA

¹⁷ La información anterior de la sentencia, tiene su asidero legal en el artículo 143 de la LOJ, en el cual establece los requisitos de toda resolución judicial.

¹⁸ La información anterior relativa a información de los litigantes, personas que los representen y Abogados de cada parte está basada en lo que para el efecto establece el artículo 147 de la Ley del Organismo Judicial Decreto 2-89 del Congreso de la República y sus modificaciones

PARRAFO PRIMERO (DEL MEMORIAL DE LA DEMANDA) La recurrente interpuso proceso Contencioso-Administrativo, de conformidad con los siguientes hechos:¹⁹

PARRAFO SEGUNDO (DE LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA): ²⁰ LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN al evacuar la audiencia conferida indicó que ...Por su parte el MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS, al evacuar la audiencia conferida indicó que el ajuste se originó por una omisión en el pago del Impuesto Sobre la Renta, ya que el Departamento de Fiscalización de la Dirección General de Rentas Internas, efectuó una investigación y determinó dicha omisión según el reporte de retenciones proporcionados por el Centro de Informática del Departamento del Impuesto Sobre la Renta, debidamente cotejado en el archivo contra la Declaración Jurada del contribuyente. Interpuso además excepciones Perentorias de: a) APLICABILIDAD CORRECTA DE LOS RENGLONES DE CONTABILIDAD EN EL SISTEMA DE LO DEVENGADO EN UN MISMO PERIODO IMPOSITIVO...

PARRAFO TERCERO: (DE LOS HECHOS SUJETOS A PRUEBA) ²¹Si de conformidad con la ley la resolución recurrida se encuentra dictada de conformidad con la misma, y si existe omisión en el pago del Impuesto Sobre la

¹⁹ Respecto a este párrafo de la sentencia lo norma el artículo 147, inciso "c" de la LOJ, ya relacionada. No obstante podemos observar que esta sentencia no aparece en forma directa lo relativo a lo que establece el artículo 147 de la LOJ, en la literal "b Clase y tipo de proceso. Y el objeto sobre el que versó, en relación a los hechos" creemos que antes del párrafo de la demanda, debería relacionarse el OBJETO DEL PROCESO para cada parte litigante, es decir que el objeto para cada litigante se puede localizar en las peticiones de fondo concretas que cada una de las partes haga en sus memoriales respectivos.

²⁰ Para el párrafo relativo a la contestación de la demanda, lo establece el artículo 147 de la LOJ.

²¹ Ver Artículo 147 de la LOJ, el cual establece los requisitos de toda clase de resolución judicial.

Renta, al no acreditar en el período impositivo en que son efectivamente percibidas las cuentas por cobrar, en virtud del sistema de lo devengado establecido en el artículo cincuenta del Decreto cincuenta y nueve guión ochenta y siete del Congreso de la República. Ley del Impuesto Sobre la Renta. Vigente en el período auditado.

PARRAFO CUARTO: (DE LAS PRUEBAS RENDIDAS) : Oportunamente se abrió a prueba el proceso, habiéndose recibido como medios de prueba con citación a la parte contraria: **POR PARTE DE LA ENTIDAD RECURRENTE:** a.- certificación del balance general de su representada, del período comprendido del primero de septiembre de mil novecientos ochenta y nueve al treinta y uno de agosto de mil novecientos noventa; b.-certificación extendida por la Perito Contadora.... c.- certificación extendida por la Perito Contadorade la integración de honorarios pagados en el período comprendido del primero de septiembre de mil novecientos noventa al treinta y uno de agosto de mil novecientos noventa.....f.- expediente administrativo correspondiente... **POR PARTE DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN.....POR PARTE DEL MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS...**

PARRAFO QUINTO (DEL DIA DE LA VISTA) Para la vista de sentencia del presente proceso se señaló la audiencia del día veintidós de julio del año en curso, ocasión en que los sujetos procesales alegaron en definitiva.

PARTE CONSIDERATIVA

CONSIDERANDO (I) ²²El recurso de lo Contencioso-Administrativo que ahora se falla, que fuera planteado por la entidad... se refiere a aplicación de disposiciones legales de la que algunas ya no se encuentran vigentes, por lo que con base en las normas reguladoras de la aplicación de leyes en el tiempo.....

CONSIDERANDO (II): De conformidad con el artículo doscientos veintiuno de la Constitución Política de Guatemala, es función del Tribunal de lo Contencioso-Administrativo la de ser el contralor de la jurisdicción de la Administración pública, teniendo atribuciones para conocer.... En cumplimiento de esa función, siendo el acto administrativo impugnado consecuencia de una serie de actuaciones que forman parte del respectivo expediente administrativo, como ha sido sostenido incluso por la Honorable Corte Suprema de Justicia, este Tribunal está legalmente facultado para examinar o revisar las actuaciones que forman el expediente administrativo, además de las producidas propiamente en la instancia judicial, con el sano propósito de determinar si el acto de autoridad impugnado se encuentra de acuerdo a las normas legales que regulan la materia de que se trata. Tal como se ha mencionado, el asunto se contrae a determinar la correcta interpretación y aplicación de las disposiciones legales aplicables, a efecto de que posteriormente se puedan establecer las consecuencias de dicha interpretación y aplicación y la procedencia o improcedencia de los ajustes formulados en contra de la demandante, por medio de la resolución que es objeto de impugnación.

²² La serie de CONSIDERANDOS, que contiene la sentencia tiene su asidero legal, en observancia a lo que establece a literal "d" del artículo 147 de la LOJ, ya relacionada.

CONSIDERANDO (III): Al proceder este Tribunal a examinar la resolución controvertida en el presente proceso y a estudiar los antecedentes de la misma.... encuentra que el único ajuste formulado a la entidad...se fundamentó en que según el auditor fiscal..., en su informe de fecha...correspondiente a la auditoría practicada a la contribuyente mencionada respecto a su declaración jurada del Impuesto sobre la Renta del período de imposición comprendido del uno de septiembre de mil novecientos noventa al treinta (sic) de agosto de mil novecientos noventa y uno, "Se procedió a verificar el reporte de retenciones proporcionadas...."

CONSIDERANDO (IV): En concordancia con lo afirmado por la entidad demandante, este Tribunal encuentra que, efectivamente la ley reguladora del Impuesto Sobre la Renta Decreto cincuenta y nueve guión ochenta y siete del Congreso de la República, vigente en la época a que corresponde el ajuste, señala en su artículo cincuenta (reformado por el artículo tres del Decreto Número cuarenta y tres guión ochenta y ocho del Congreso de la República) que "Las personas jurídicas, las personas individuales que posean empresas, así como todo contribuyente que realice actividades lucrativas, que estén obligados a llevar contabilidad completa, deben atribuir los resultados que obtengan en cada período de imposición de acuerdo con el sistema contable de lo devengado, tanto para los ingresos, como para los egresos, excepto en casos especiales autorizados por la Dirección..." es pertinente hacer constar que de conformidad con los Principios de Contabilidad generalmente aceptados, con base al artículo trescientos sesenta y ocho del Código de Comercio, que en Guatemala se rigen por las disposiciones normativas del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, según

lo expuesto en el Pronunciamiento Sobre Contabilidad Financiera número treinta y uno (31), el método de lo devengado “consiste en registrar todas las transacciones efectuadas, no importando cuando se obtenga el ingreso en efectivo de las mismas; o bien cuando se efectúa la erogación monetaria en el caso de obligaciones a corto, mediano y largo plazo”, en tanto que el método de lo percibido “Consiste en registrar todas las transacciones en el momento en que se realizan”. En lo expuesto se colige que en acatamiento de la ley y ante la inexistencia de elementos de convicción relativos a que la entidad demandante usa en sus sistema contable un método distinto al “de lo devengado”, debe tenerse por establecido que para operar sus registros contables y presentar su declaración jurada del Impuesto Sobre la Renta utilizó el método de lo devengado.... sí resulta irrefutable el hecho de que en el folio respectivo del Libro de Balances de la entidad demandante, en que se operó el balance general de la entidad al treinta y uno de agosto de mil novecientos noventa, aparezca registrado el rubro de cuentas por cobrar, lo cual a juicio del Tribunal es evidencia directa de que el método empleado por la contribuyente es el de lo devengado...Como consecuencia de lo expuesto, este Tribunal estima que el ajuste formulado fue hecho con bases puramente especulativas...por lo que en esas condiciones no es procedente convalidar el cobro de un ajuste formulado sobre bases inconsistentes, lo cual no excluye la posibilidad de que la Administración Tributaria pueda examinar nuevamente el caso y previa, verificación de extremos adecuados formule nuevos ajustes. En tal virtud, por lo antes expuesto este Tribunal estima que la demanda planteada debe ser declarada con lugar y en consecuencia procede revocar la resolución controvertida.

CONSIDERANDO (V): con relación a la Excepción Perentoria de "Aplicabilidad Correcta de los renglones de contabilidad en el sistema de lo devengado en un mismo período impositivo", el Tribunal estima que la misma es improcedente ya que, con base a la presunción de que la entidad contribuyente utilizó el sistema o método de lo devengado. Los ingresos que supuestamente omitió declarar en su declaración correspondiente al período de imposición comprendido del uno de septiembre de mil novecientos noventa al treinta (sic) de agosto de mil novecientos noventa y uno, deben reputarse como devengados y supuestamente declarados en el período anterior, es decir, el comprendido de: Uno de septiembre de mil novecientos ochenta y nueve al treinta (sic) de agosto de mil novecientos noventa, independientemente de que efectivamente se hubieran percibido en el período de imposición siguiente, situación que el Tribunal estuvo imposibilitado de establecer en forma definitiva ante la inexistencia dentro del expediente administrativo, de la respectiva declaración....En cuanto a la excepción perentoria de "Ofrecimiento de documentos que carecen de valor probatorio propuestos por la parte demandante", la misma no constituye técnicamente una defensa de la entidad demandada en contraposición a la pretensión de la parte actora, puesto que corre a cargo del Tribunal estimar el valor probatorio de las pruebas aportadas por las partes. En consecuencia, por antitécnica dicha excepción debe también ser declarada improcedente.

CONSIDERANDO (VI): De conformidad con la ley, el Tribunal. "en la sentencia que termina el proceso que ante él se tramita, debe condenar a la parte vencida al reembolso de las costas a favor de la otra parte" No obstante....

CITA DE LEYES: ²³Disposiciones legales citadas y artículos.....

PARTE RESOLUTIVA

POR TANTO: Este Tribunal. Con base en lo considerado y leyes citadas:

I) **DECLARA SIN LUGAR** ²⁴ Las excepciones perentorias.....II) **DECLARA**

CON LUGAR: La demanda interpuesta por la entidad....., contra el Ministerio de Finanzas Públicas, por la que se impugnara....III) Como consecuencia del pronunciamiento anterior **REVOCA** la resolución controvertida, la que al igual que la constituye su antecedente queda sin ningún efecto legal y validez; IV) Se deja a salvo el derecho de la Administración Tributaria de efectuar una nueva Auditoría que observe los elementos de verificación establecidos en el Código Tributario; V) No hay condena en costas. **NOTIFIQUESE:** y al quedar firme este fallo, con certificación del mismo, devuélvase el expediente administrativo a la autoridad que lo remitiera para lo que proceda.

CONCLUSIÓN DEL ANÁLISIS DE LA SENTENCIA.

Creo que la sentencia analizada cumple con los aspectos de forma y de fondo, con excepción de lo siguiente: En la parte introductoria, no aparece en forma clara "Clase y tipo de proceso, y el objeto sobre el que versó, con relación a los hechos", tal como lo establece el artículo 147 literal "b" de la LOJ. Creo que en el parte introductoria, debería relacionarse el **OBJETO DEL PROCESO** para cada parte litigante, es decir que el objeto para cada litigante se puede localizar en las peticiones de fondo concretas que cada una de las partes haga en sus memoriales respectivos. En lo que respecta a la parte considerativa, creo que en

²³ La cita de leyes debe consignarse a la luz de lo que establece el artículo 143 de la LOJ.

²⁴ Esta parte es la **PARTE RESOLUTIVA** que establece el artículo 147 en su literal "e" de la LOJ.

párrafo "DE LOS HECHOS SUJETOS A PRUEBA" hace falta individualizar con precisión qué cuestiones fácticas concretamente, fueron las controversiales, y que se sujetaron a prueba, porque lo que aparece en dicho párrafo, cuando dice: "Si de conformidad con la ley la resolución recurrida se encuentra dictada de conformidad con la misma, ..." creo que no es un hecho concreto controvertido, sino el desacuerdo global de las partes. En relación con el párrafo cuarto "DE LAS PRUEBAS RENDIDAS", no estoy de acuerdo cuando dice: "habiéndose recibido como medios de prueba con citación a la parte contraria:..." porque creo que en el período de prueba, cuando se diligencian los medios de prueba, realmente lo que se reciben son pruebas y no exactamente, los medios de prueba, que doctrinariamente, son dos conceptos diferentes, ya que uno es el vehículo y el otro es el contenido. Ahora bien respecto al contenido general de la sentencia, creo oportuno nuevamente comentar lo que establece en la reciente publicación de modificaciones al CTG, mediante decreto del Congreso de la República número 29-2001, publicado el seis de agosto de dos mil uno, cuya vigencia será a partir del diez de agosto de 2001, ya que en su artículo treinta y cuatro, cuando modifica el artículo ciento sesenta y cinco del CTG, y establece: **"Artículo 165. Contenido de la sentencia. La sentencia que ponga fin a este recurso determinará si la resolución recurrida se apegó a las normas jurídicas aplicables a las actuaciones de la Administración Tributaria y hará un análisis sobre cada una de las mismas en su parte considerativa. Seguidamente procederá a declarar la confirmación, modificación, revocación o anulación de la resolución"** En forma categórica, no estoy de acuerdo con tal regulación, por dos razones, la primera, por cuestión de forma, ya

que tal regulación del contenido de la sentencia, no es el CTG, el cuerpo legal idóneo para que regule una situación de derecho procesal, en todo caso, sería la LOJ, que de hecho ya contiene la normativa relativa a las sentencias en forma general, en sus artículos 143 y 147, tal como quedó analizado anteriormente; y dicha normativa respecto a la sentencia se complementa con lo establecido en el artículo 198 del Código Procesal Civil y Mercantil Decreto-Ley 107 cuando establece "ARTICULO 198: (Sentencia). Efectuada la vista o vencido el plazo del auto para mejor fallar, se dictará sentencia conforme a lo dispuesto en la ley Constitutiva del Organismo Judicial" para el efecto debemos tomar en cuenta en la actualidad la Ley del Organismo Judicial, Decreto 2-89 del Congreso de la República, así mismo nuestra LDLCA, establece en su artículo 45, "La sentencia examinará en su totalidad la juridicidad del acto o resolución cuestionada, pudiéndola revocar, confirmar o modificar". La segunda razón por la que no estoy de acuerdo, y que es de fondo, y creo que, talvez sin darse cuenta, están violentando un principio importantísimo que informa al Derecho Tributario, como lo es la Tutela jurisdiccional, ya que al redactar el contenido de la sentencia, en esa forma, aparentemente, da la idea como que si al órgano jurisdiccional, se le circunscribe su actividad, únicamente a las actuaciones dentro del expediente generado en la sede administrativa y creo que no es así, porque el órgano jurisdiccional, tiene facultad además de examinar actuaciones que se produzcan propiamente en la instancia jurisdiccional, y era tal la intención de circunscribir la actuación del órgano jurisdiccional que en el proyecto de ley enviado al Congreso de la República, podíamos apreciar que en el artículo 29 de ese proyecto, al modificar el artículo 163 del CTG, en su parte conducente decía "La prueba que no

haya sido ofrecida y aportada en la vía administrativa, tampoco podrá serlo dentro de este recurso...” refiriéndose al Contencioso Administrativo, y es aquí, según mi criterio, donde radica la importancia doctrinaria, de diferenciar si el Proceso Contencioso es tal, o un Recurso, como pretenden con las últimas modificaciones al CTG. En conclusión, es mi opinión que tal regulación en el CTG, respecto al contenido de la sentencia, va a dar mucho problema en la práctica, haciendo que los procesos contenciosos, se prolonguen mas de lo necesario y lo mas delicado es que como lo mantenido la doctrina ²⁵ desde ya hace varios años, la norma tributarias no pueden afectar los derechos esenciales de la persona humana y las garantías de orden constitucional, asimismo, los tribunales de lo contencioso tributario, deben estar revestidos de los poderes necesarios para establecer la verdad de los hechos y aplicar el derecho.

²⁵ Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario Caracas Venezuela 11 al 17 de Septiembre de 1975. *VII JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO*. pp. 636, 639.

CAPITULO III

ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA MAS SIGNIFICATIVA, DENTRO DE LOS TRIBUTOS, EL CASO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, AÑOS 1996,1997 Y 1998 DE SENTENCIAS PROFERIDAS POR LA SALA 2ª DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, COMPARANDO EL CRITERIO DOCTRINAL, TEXTO LEGAL Y LA JURISPRUDENCIA.

3.1 Procedimiento a seguir en el análisis.

Para iniciar el presente análisis y facilitar su comprensión y desarrollo, es preciso indicar que el procedimiento seguido es el siguiente:

- 1º. Se analizarán los casos, en función de un orden doctrinal, es decir que basándose en los elementos que conforman el tributo, a saber:

a) Hecho generador o hecho imponible; (y lo contrapuesto la no -sujeción al tributo) éste a su vez también podemos subdividir sus elementos, tales como:

- a) Elemento subjetivo;
- b) Elemento espacial;
- c) Elemento temporal o devengo (o momento cuando se considera perfeccionado u ocurrido el Hecho Generador).

b) Exención;

c) Elemento cuantitativo, base o cuota y su depuración;

d) Tipo impositivo o tarifa;

e) Cuota íntegra (cantidad determinada), líquida y diferencial;

f) Recargos

2º. Se considerará la Legislación aplicable y se hará el análisis comparando con el criterio plasmado en la sentencia que corresponda.

3º. Los casos que se analizarán serán de los años 1996, 1997 y 1998, aquellos casos de Impuesto sobre la Renta y que ha sido recurrente el elemento del Tributo sobre el cual se ha controvertido entre la AT y el contribuyente. Previo a realizar el análisis de los casos relativos al Impuesto sobre la Renta en los años citados, preparé una

tabulación de todos los casos de sentencias proferidas por la Sala 2ª. de lo Contencioso Administrativo en el período de 1996 a 1998, el cual creo conveniente su divulgación en este trabajo. El extracto de las sentencias contiene la información siguiente:

- Por cada año preparé dos tabulaciones de datos: la primera, contiene clasificados los casos en función del tipo de tributo y la segunda, en función del asunto controvertido.
- Cada tabulación contiene la información siguiente: a) Fecha de la sentencia; b) Número del Expediente que contiene la sentencia; c) Tipo de tributo; d) Número del Decreto, e) objeto de la controversia principal; f) Cuestión controvertida; g) Resultado de la sentencia. Ver apéndices Tablas números del 1 al 6.

3.2 Hecho generador o hecho imponible. (y lo contrapuesto el hecho de no-sujeción)

Nuestro CTG. nos define en su artículo 31 el concepto, así "Hecho generador o hecho imponible, es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria" en una forma más profunda la doctrina ²⁶ establece que hecho imponible es "el hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria" Es importante comentar que a veces nos referimos al hecho generador cuando

²⁶ Sainz de Bujanda, citado por **LOBATO RODRIGUEZ** Raúl Derecho Fiscal, 2ª. Edición. ed. Harla.1995. México p.115.

aludimos al hecho hipotético contenido en una norma tributaria y otras veces cuando hablamos del hecho concreto material que se realiza en la vida real. Sainz de Bujanda nos da, respecto a los hechos generadores, desde el punto de vista material, la siguiente clasificación:

- a) “Un acontecimiento material o un fenómeno de consistencia económica, tipificado por las normas tributarias.
- b) Un acto o negocio jurídico, tipificado por el Derecho Privado o por otro sector del ordenamiento positivo y transformado en hecho generador por alguna ley tributaria.
- c) El estado, situación o cualidad de la persona.
- d) La actividad de una persona no comprendida dentro del marco de una actividad específicamente jurídica.
- e) La mera titularidad de cierto tipo de derecho sobre bienes o cosa, sin que ella se adicione acto jurídico alguno del titular.”

Respecto a los supuestos de **no sujeción**, es importante resaltar que la doctrina ²⁷ establece: “ El sentido de las normas de no sujeción es, ...el de aclarar o completar la definición del hecho imponible, a través de una determinación negativa, que explicita o aclara supuestos

²⁷ PEREZ ROYO, Fernando *Derecho Financiero y Tributario parte general*. ed. Civitas 10^a. Edición.2000. España. p.134

que caen fuera de su ámbito. En este sentido se suele decir que más que de auténticas normas jurídicas dotadas de un mandato, estamos ante una interpretación auténtica, una aclaración de la ley y cuyo contenido se halla ya implícito en la propia definición del hecho imponible “ Un ejemplo, de ese contenido implícito, en la legislación guatemalteca lo podemos ver en el artículo 2 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, decreto 26-92 del Congreso de la República, cuando establece: “Campo de aplicación. Quedan afectas al impuesto todas las rentas y ganancias de capital obtenidas en el territorio nacional” el contenido implícito haciendo una interpretación analógica por medio del argumento a contrario, el cual es perfectamente permisible y no va en contra de la prohibición de interpretación analógica establecida en el artículo 5 del Código Tributario Decreto 6-91, es que toda renta y ganancia de capital obtenida fuera del territorio nacional, no están afectas es decir no están sujetas al impuesto sobre la renta.

De las sentencias analizadas durante 1996, no hubo caso alguno en materia de Impuesto Sobre la Renta, en la cual el asunto controvertido haya sido el Hecho Generador, no así en 1997, en que existen 11 casos, en 1998 se dieron 2 casos de Hecho Generador de los cuales analizaremos los que a mi criterio son más trascendentes, a saber:

3.2.1 Caso Sentencia dictada en el Expediente número 36-96, del 14 de abril de 1997.

En la cual la demanda contenciosa fue declarada sin lugar, según nuestro criterio y fundamentado en la doctrina creemos que la Honorable 2ª de lo Contencioso al fallar se apartó del concepto de hecho no gravado o como lo define la doctrina "no-afectación" y homologarlo con el de Hecho generador o exención, cuando dice en su Considerando II en la parte conducente:

"...En consecuencia, resulta evidente que la renta percibida por el recurrente bajo la denominación de bonificación, no está comprendida dentro de la exención establecida en el artículo 2, del Decreto 78-89 del Congreso de la República..."

Para el efecto se transcribe lo que establece taxativamente el artículo 2 del Decreto 78-89 ya citado, en su parte conducente "...Es gasto deducible para la determinación de la renta imponible del impuesto sobre la renta, en cuanto al trabajador no causará renta imponible afecta..." Consideramos por lo anterior que el presente fallo no se realizó ni tomó en cuenta lo que para el asunto tratado coinciden los autores, ya que coincidimos con Fernando Pérez Royo, cuando dice: " El sentido de las normas de no-sujeción es, según la doctrina, el de aclarar o completar la definición del hecho imponible, a través de una determinación negativa, que explicita o aclara supuestos que caen fuera de su ámbito" y agrega entendido de esta forma, los

supuestos de no-sujeción, en sentido estricto, no deben confundirse con los casos de exención.²⁸ Consideramos conveniente que nuestro Código Tributario guatemalteco debería incluir dentro de los artículos 31 al 34 alguna regulación respecto a los casos de la no-sujeción, tal como lo recoge muy acertadamente la Ley General Tributaria española en su artículo 29 que dice: “La ley, en su caso, completará la determinación concreta del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no-sujeción”

3.2.2 Caso de la sentencia dictada en el Expediente número 35-96, del 29 de julio de 1997.

En la cual la demanda contenciosa fue declarada con lugar, el punto controvertido radica en que la Administración tributaria (AT) afirma que la percepción de salarios por parte de una entidad extranjera de una persona domiciliada en Guatemala, causa impuesto sobre la renta, el argumento de la AT es el artículo 2 del Decreto 59-87, vigente en la época de la percepción del ingreso, que establecía: “Campo de aplicación. Quedan afectos al impuesto todas las rentas obtenidas en el territorio nacional” y la AT agrega que “por lo que dicho artículo es aplicable, toda vez que los ingresos del recurrente fueron percibidos en el territorio nacional.” Cabe hacer el comentario que en el presente caso la AT está en lo correcto al determinar el Hecho Generador (HG) con base en dicho artículo, pero no toma en cuenta que existe una exención en el inciso “I” del artículo 6 del Decreto 59-87

²⁸ Loc. Cit.

que establecía:” Las remuneraciones por servicios técnicos prestados al Gobierno o instituciones oficiales, cuando dichas remuneraciones fueren pagadas por gobiernos o instituciones extranjeras o internacionales ” y como se ha sostenido doctrinariamente, cuando hay exención, siempre hay HG, y nace la obligación tributaria, pero por determinadas consideraciones por parte del Estado, se perdona del cumplimiento de la obligación tributaria, tal como lo establece el CTG en su artículo 62: “Exención es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria que la ley concede a los sujetos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley”. En el presente caso la Honorable Sala 2ª. De lo Contencioso Administrativo falló apegado a derecho y a la doctrina al declarar con lugar la demanda contenciosa administrativa, en los términos siguientes:

“...en el presente caso se dan los presupuestos legales contenidos en el inciso “I” del artículo 6 del Decreto 59-87 del Congreso de la República, y, en consecuencia, el recurrente está en lo correcto al estimar que las remuneraciones percibidas por él y pagadas por (entidad extranjera), constituyen rentas exentas dentro del régimen del Impuesto sobre la Renta contenido en el referido Decreto, y en consecuencia, al ser improcedente el impuesto determinado, también carece de fundamento legal el cobro de la multa fijada y los intereses...”

3.2.3 Caso de la sentencia dictada en el Expediente número 16-95, del 6 de agosto de 1997, la cual se declaró con lugar.

En el presente caso, la AT exigía un monto de Impuesto sobre la Renta adicional, a causa que había determinado por medio de una auditoria de gabinete que el recurrente NO había declarado ingresos, que en el régimen del impuesto al valor agregado (IVA) aparecían en exceso al comparar con los declarados en el régimen del Impuesto Sobre la Renta, (ISR) por lo que se le pretende tipificar un Hecho Generador con base en los ingresos del régimen del IVA, lo cual a todas luces, sería ilegal, dado que constituiría una doble tributación tal como lo establece la Constitución Política de Guatemala, en su artículo 243 que reza, en su parte conducente "...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..." Por lo anterior, creemos que el fallo del presente caso, al declararlo con lugar, estuvo apegado a derecho y a la doctrina, dado que la Sala 2ª. De lo Contencioso Administrativo se pronunció así:

"...este tribunal coincide plenamente con lo argumentado por la entidad recurrente, pues no es correcta la interpretación de la Administración Tributaria respaldada expresamente por el Ministerio de Finanzas Públicas al haber aprobado su actuar en el sentido de que la falta de

coincidencia entre las rentas obtenidas dentro de un régimen particular de impuesto (I.S.R) y las que constituyen ingresos provenientes de ventas de mercancías o prestaciones de servicios, dentro de otro régimen impositivo particular (IVA) automáticamente constituya una evasión de obligaciones tributarias...”

y en caso contrario la AT no toma en cuenta la doctrina para diferenciar un HG de un régimen con otro, asimismo el concepto de doble tributación que legalmente establece la Constitución Política de Guatemala, en el artículo 243 relacionado. Respecto a este criterio de la AT se ha mantenido incluso en tiempos actuales (primer semestre de 2000, y específicamente por la Unidad Liquidadora del Ministerio de Finanzas Públicas, que tiene a su cargo la conclusión de una serie de expedientes que no fueron trasladados a la SAT, en el momento de su constitución) Lo anterior refleja que la AT no acata los criterios jurisprudenciales que día a día se está generando en la Honorable Sala 2ª. De lo Contencioso Administrativo, lo cual ocasiona pérdidas de recursos tanto para el Estado como para el contribuyente, lo anterior es una facultad y atribución que la ley se establece a la AT, según se desprende en el numeral 12 del artículo 98 del CTG, que dice en su parte conducente: “...Velar porque las actuaciones se resuelvan en conformidad con criterios administrativos o jurisdiccionales firmes, basados en ley, dictados en casos similares, a fin de lograr unificación de criterios y economía procesal...” Es de hacer notar que de los 11

casos de HG en materia de Impuesto sobre la Renta durante al año 1997, en idéntica forma, al presente caso, lo consideró la Sala 2^a. De lo Contencioso Administrativo en 5 casos más ver sentencias dictadas en los Expedientes números 79-96, del 10 de septiembre de 1997 ²⁹; 92-96 del 17 de noviembre de 1997 ³⁰; 128-96 del 25 de noviembre de 1997³¹; 112-96 del 5 de diciembre de 1997³² y la número 42-96 del 11 de diciembre de 1997. Asimismo durante 1998 se dieron 2 casos de HG, en materia de ISR y el fallo fue favorable para el contribuyente dado que se dieron las mismas argumentaciones por parte de la AT. (ver Expedientes 43-98 del 4 de marzo de 1998 ³³ y número 16-97 del 30 de septiembre de 1998.³⁴)

²⁹ Contra esta sentencia se planteó casación por parte del MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS, según casación número 127-97 del 15-12-98 cuyo recurso fue desestimado ver GACETA DE LOS TRIBUNALES, SEGUNDO SEMESTRE 1998, v. I, p. 201.

³⁰ Contra esta sentencia se planteó casación por parte del MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS, según casación número 161-97 del 18-5-98 cuyo recurso fue desestimado ver GACETA DE LOS TRIBUNALES, PRIMER SEMESTRE 1998, v. I, p. 159

³¹ Contra esta sentencia se planteó casación por parte del MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS, según casación número 163-97 del 15-12-98 . se desestimó el recurso. Ver GACETA DE LOS TRIBUNALES, SEGUNDO SEMESTRE 1998, v. I, p.215

³² Contra esta sentencia se planteó casación por parte del MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS, según casación número 18-98 del 15-6-98, cuyo recurso fue desestimado. Ver GACETA DE LOS TRIBUNALES, PRIMER SEMESTRE 1998, v. I, p.189

³³ Contra esta sentencia se planteó casación por parte del MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS, según casación número 31-98 del 18-2-99, cuyo recurso fue desestimado. Ver GACETA DE LOS TRIBUNALES, PRIMER SEMESTRE 1999, v. I, p. 106.

³⁴ Contra esta sentencia se planteó casación por parte del MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS, según casación número 162-98 del 15-12-98, cuyo recurso fue desestimado. Ver GACETA DE LOS TRIBUNALES, SEGUNDO SEMESTRE 1998,v. I, p.213.

3.2.4 Caso de la sentencia dictada en el Expediente número 17-97, del 25 de septiembre de 1997, la cual se declaró con lugar.

El presente caso se refiere a la supuesta omisión de ingresos en la declaración de ISR (período del 1 de octubre de 1990 al 30 de septiembre de 1991) del recurrente con base en listados de constancias de retención que terceras personas realizaron al recurrente, es de hacer notar que en el presente caso la Honorable Sala 2ª. De lo Contencioso Administrativo, en sus CONSIDERANDOS no realiza ningún tipo de análisis relacionando las normas tributarias del ISR aplicables ni tampoco ninguna consideración doctrinaria, sino, se circunscribe a reiterar los argumentos del recurrente y llega a una conclusión. Consideramos que en el presente caso el elemento a analizar en relación con Hecho Generador, es el momento en que la ley considera perfeccionado el Hecho Generador es decir el elemento esencial del HG denominado por la doctrina como ELEMENTO TEMPORAL O DEVENGO, en este sentido de ideas nuestro CT, en su artículo 32 cuando establece: " Acaecimiento del hecho generador. Se considera que el hecho generador ocurre y produce efectos:

1. En los casos en que el presupuesto legal esté constituido sólo por hechos materiales, desde el momento en que se hayan realizado todas las circunstancias y elementos integrantes de él, necesarios para que produzca los efectos que normalmente le corresponden;
- y,

2. En los casos en que el presupuesto legal comprenda hechos, actos o situaciones de carácter jurídico, desde el momento en que estén perfeccionados o constituidos, respectivamente, de conformidad con el derecho que les es aplicable.”

La regulación anterior del CTG según mi opinión es aplicable, cuando la ley tributaria específica, no determine cuándo se considera perfeccionado el HG.

El momento del devengo es relevante para determinar la normativa aplicable, en relación por ejemplo al tipo impositivo a aplicar a la base imponible. Cabe considerar aquí lo que para el DEVENGO, menciona Fernando Pérez Royo: ³⁵ El devengo tiene, de suyo, carácter instantáneo. Conviene, sin embargo, hacer alguna precisión para evitar confusiones terminológicas. En los tributos instantáneos el devengo coincide con la realización del hecho imponible, que se agota en esta misma realización. Se habla, en estos casos, de tributos de devengo instantáneo (aunque ello parezca una redundancia) En los tributos periódicos, el devengo representa el momento final o conclusivo del período impositivo. En función de esto, se habla de tributos de devengo periódico, que se van devengando a lo largo del período impositivo (o período de devengo, que es también expresión usada), siendo propiamente el devengo el momento de culminación de este período” En el presente caso en el cual la AT pretende cobrar impuesto sobre la renta por ingresos no declarados por el recurrente, los cuales la AT

³⁵ Ibid. p. 133.

determinó con base en constancias de retención efectuadas por terceras personas al recurrente en el período de imposición motivo de la reclamación, pero que corresponden a ingresos declarados por el recurrente en el período de imposición anterior, se nota también que el recurrente al presentar sus argumentos en la demanda no esgrime razonamientos ni doctrinales ni legales, cuando el caso concreto lo ameritaba, en nuestra opinión la argumentación del recurrente y el análisis de la honorable Sala 2ª. de lo Contencioso administrativo debería haber girado en los términos siguientes:

1. **Sustento doctrinal.** El Hecho generador en el Impuesto sobre la Renta es la percepción de renta, este es un hecho incontroversial, pero auxiliándonos del concepto doctrinal que EL DEVENGO, es un elemento relevante como lo apuntamos anteriormente, para determinar cuándo se considera perfeccionado el HG, en el presente caso la ley del Impuesto sobre la Renta se auxilia de la técnica contable al hacer uso de los términos "Devengado" y "Percibido" conceptos que vienen a ser lo que se conoce como ELEMENTO TEMPORAL O DEVENGO, ya que el HG, puede considerarse perfeccionado cuando se devengue la renta o cuando se perciba, en el presente caso el recurrente, manejó y registró en sus registros contables para efectos tributarios y contables, el concepto de "lo devengado" para declarar y pagar el ISR en el ejercicio inmediato anterior, por lo que resulta improcedente que la AT, pretenda cobrar ISR, por aquellos

ingresos percibidos en el ejercicio inmediato siguiente, con base en constancias de retención efectuada por terceros, cuando ya se había tributado sobre los mismos.

2. **Sustento legal.** Para el efecto basta, remitirse a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, aplicable en el período comprendido del 1 de octubre de 1990 al 30 de septiembre de 1991, Decreto del Congreso de la República número 59-87 que al referirse en su artículo 50 "Sistema de Contabilidad, Las personas jurídicas, las personas individuales que posean empresas, así como todo contribuyente que realice actividades lucrativas, que estén obligados a llevar contabilidad completa, deben atribuir los resultados que obtengan en cada período de imposición, de acuerdo con el sistema de lo devengado, tanto para los ingresos como para los egresos, excepto en casos especiales autorizados por la Dirección. Los otros contribuyentes pueden optar entre el sistema contable mencionado o el de lo percibido, pero una vez escogido uno de ellos, el mismo, solamente puede ser cambiado con autorización expresa de la Dirección" como puede observarse establece el DEVENGO, o sea el momento en que se considera perfeccionado el HG, obligando a personas jurídicas y comerciantes a observar el método de lo devengado, y dando, a otros contribuyentes, dos posibilidades, una el método de LO DEVENGADO y otra el método de LO PERCIBIDO.

3.3 Exención.

Nuestro CTG en su artículo 62 establece que exención: “es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley...” asimismo la doctrina ³⁶ establece: que hay exención tributaria cuando una norma (llamada norma de exención) establece que una norma tributaria no es aplicable a supuestos de hecho que realizan la hipótesis de dicha norma tributaria o cuando impide que se deriven los efectos jurídicos del mandato de esta norma tributaria para los sujetos fijados en la norma de exención.

3.3.1 Caso de la sentencia dictada en el Expediente número 45-96, del 27 de noviembre de 1996, la cual se declaró con lugar

En el presente caso se puede observar que la honorable Sala 2ª. De lo Contencioso Administrativo, no obstante haber fallado a favor del recurrente, como correspondía según nuestro criterio, al hacer las consideraciones pertinentes deja entrever que maneja impuntualmente los conceptos doctrinarios cuando dice:

“...toda vez que partiendo de que la referida (recurrente), dentro del régimen de aplicación del Impuesto Sobre la Renta está exenta totalmente del pago de dicho impuesto, era evidentemente improcedente que se pretendiera

³⁶ Concepto de Cortéz Domínguez y Martín Delgado, citado por **MARTINEZ LAFUENTE**, Antonio. *Derecho Tributario, Estudios sobre la jurisprudencia tributaria*. ed. Civitas. 1985. España. p. 215

formularle reparos respecto a hechos generadores inexistentes, tomando en cuenta que el cien por ciento de los ingresos de la recurrente se encontraban exentos del pago del impuesto pretendido”.

Como puede observarse el afirmar que se dé la posibilidad de “..hechos generadores inexistentes..” no es apegado al concepto doctrinario cuando existe una exención, dado que el Hecho generador sí se manifiesta en la realidad, y nace la obligación tributaria, pero se dispensa del pago de dicha obligación. Ahora bien, respecto al punto controvertido en el presente caso, es menester mencionar que el recurrente era una asociación no lucrativa, y el reclamo de ISR, correspondía al período de imposición comprendido del 1 de julio de 1986 al 30 de junio de 1987, época en la cual estaba vigente el Decreto-ley 229 ³⁷ (Ley del Impuesto sobre la Renta) y el Acuerdo gubernativo del 28 de noviembre de 1964 (Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la renta). La exención de la entidad estaba contemplada en dicha ley en su artículo 2º inciso “b”; no obstante, el Reglamento correspondiente condicionaba en su artículo 4º que para gozar de la exención del impuesto aludido debería registrarse en la ex

³⁷ Este Decreto-Ley fue publicado el 25 de junio de 1964 y entró en vigencia el día siguiente, ésta ley estuvo vigente con sus reformas hasta el 30 de septiembre de 1987, ya que el 1 de octubre entró en vigencia la nueva ley del Impuesto sobre la Renta Decreto 59-87. El Reglamento se emitió el 28 de noviembre de 1964 y entró en vigencia el 3 de diciembre de 1964, asimismo fue derogado por el Acuerdo Gubernativo 450-88 nuevo Reglamento del Impuesto Sobre la Renta, el cual fue publicado el 29 de junio de 1988 y entró en vigencia el 1 de julio de 1988.

Dirección General del Impuesto Sobre la Renta, condición que en esa época no había obligatoriedad de cumplir, dado que no estaban reguladas las exenciones con sus condiciones, tal como apareció con el CTG, por lo que la Honorable Sala 2ª de lo Contencioso Administrativo, al fallar a favor de la recurrente y argumentando el principio constitucional de jerarquía normativa, realizó entre sus consideraciones, con la cual estamos de acuerdo, la siguiente:

“...exigencia o requisito que por no estar previsto o contemplado en la ley y al tenor de lo establecido o consagrado en el inciso e) del artículo 183 de la Constitución Política de Guatemala, al consignarse es el Reglamento que una disposición (sic) al no estar contemplada en la ley, se altera su espíritu y es nula en forma ipso jure; y también con apoyo en el artículo número nueve de la Ley del Organismo Judicial, precitada, en donde claramente se establece que los tribunales siempre observarán el llamado principio de jerarquía normativa y de Supremacía de la Constitución Política de la República de Guatemala...”

3.3.2 Caso de la sentencia dictada en el Expediente número 16-96, del 25 de noviembre de 1997, la cual se declaró con lugar.

En el presente caso la Administración Tributaria (AT) no aceptó como exentos diferenciales cambiarios generados en el período comprendido del 1 de Enero al 30 de septiembre de 1987, al tenor del

Decreto-ley 229 (Ley del Impuesto sobre la Renta), y el recurrente argumentó que tales diferenciales cambiarios estaban exentos sobre la base del artículo 82 de la Ley Monetaria (Decreto 203 del Congreso de la República) que decía: "Las especies monetarias nacionales de curso legal, estarán exentas de toda clase de impuestos y contribuciones, fiscales o municipales. Asimismo, las operaciones de canje monetario que se efectúen de acuerdo con esta ley, ya se trate de canje de unas especies monetarias por otras, el pago de cheque contra cuentas bancarias de depósito, el cambio de oro y divisas extranjeras por moneda nacional, o de la adquisición y enajenación de documentos que impliquen transferencias internacionales, estarán exentas de cualquier impuestos y contribuciones de carácter fiscal y municipal". La Honorable Sala 2ª. De lo Contencioso Administrativo dentro de sus consideraciones señala:

"...En efecto, este Tribunal coincide con el criterio de la recurrente, pues del texto del artículo 82 referido no se deduce que la exención contenida en dicha norma sea exclusiva para los Bancos. En consecuencia, por disposición de la ley las utilidades que percibiera la recurrente como consecuencia de un diferencial cambiario obtenido a su favor, en la época a que corresponde el ajuste constituirían una renta exenta del impuesto, calidad que perdieron tales ingresos cuando la ley subsiguiente procedió expresamente a gravarlos (El Tribunal se refiere al Decreto 59-87

del Congreso de la República, el cual derogó al Decreto Ley 229, antigua Ley del Impuesto sobre la Renta) “

De lo anterior puede observarse que el Tribunal falló apegado a derecho, pero al hacer la consideración respecto a la exención contenida en la Ley Monetaria, (artículo 82), que no era de exclusividad de los Bancos, hubiera hecho una consideración doctrinaria respecto a una de las clases de exención: las “Subjetivas y Objetivas, si son establecidas en función de determinadas personas físicas o jurídicas, o teniendo en cuenta ciertos hechos o actos que el legislador estima dignos de beneficio. En algunos casos la exención puede participar de ambos caracteres, es decir, puede ser objetiva y subjetiva a la vez, por lo que se habla de exenciones mixtas.”³⁸

3.4 Elemento cuantitativo, base o cuota y su depuración.

Doctrinariamente, según Pérez Royo³⁹ podemos definir a la base como la expresión cifrada y numérica del hecho imponible o, más exactamente, de su elemento material, el criterio para mensurar cada hecho imponible real o concreto. La magnitud de la ley, que establece en cada caso para definir la base imponible, puede consistir en una cantidad de dinero o bien venir expresada en otros términos o unidades de medida. La ley se preocupa de especificar de manera analítica los elementos de la misma. Un ejemplo se encuentra en el Impuesto sobre la Renta (Decreto 26-92 del Congreso de la República y sus reformas),

³⁸ GIULIANI FONROUGE, Carlos María *Derecho Financiero*,. 5ª. Edición. t. I y II Ediciones Depalma 1993. Buenos Aires Argentina p. 328

³⁹ PEREZ ROYO, Fernando. Op. Cit. Nota 27 p. 174.

cuando establece varios elementos para llegar a lo que es la base imponible, a saber:

- a) **Renta bruta (artículo 8):** 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.

Según mi opinión, cuando esta ley se refiere a gravados y exentos, el legislador manifiesta una incongruencia con la doctrina, pues cualquier renta exenta es gravada.

- b) **Renta neta, de personas jurídicas, patrimonios y entes (artículo 38):** “Las personas jurídicas, patrimonios y entes a que se refiere el segundo párrafo del Artículo 3 de esta ley, que realicen actividades lucrativas, determinarán su renta neta, deduciendo (lo que conocemos como **costos y gastos deducibles**) de su renta bruta, los costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de las rentas gravadas, ... “ y agrega en su último párrafo “La renta imponible de las personas, patrimonios y entes a que se refiere este artículo, será equivalente a su renta neta, más costos y gastos no deducibles, menos sus rentas exentas” Asimismo, el artículo 39 Costos y gastos no deducibles, complementa al determinar qué conceptos **NO SON DEDUCIBLES.**

Al igual que lo comentamos para el HG, en el caso de la Base Imponible debe distinguirse entre la llamada base normativa, es decir, la definición general y abstracta contenida en la ley y la base imponible fáctica o real; es decir la correspondiente a cada hecho imponible concretamente realizado. Es precisamente en lo relativo al hecho imponible fáctico, o sea en la determinación concreta de cada caso, en donde la Sala 2ª. De lo Contencioso Administrativo ha hallado infinidad de problemas para aplicación de la ley, tal como entramos a analizar ciertos casos en materia de BASE IMPONIBLE, contenidos en sentencias de la Honorable Sala 2ª. De lo Contencioso Administrativo, en materia de Impuesto Sobre la Renta, durante los años 1996, 1997 y 1998.

3.4.1 Caso de la sentencia dictada en el expediente número 2-95, del 9 de febrero de 1996, la cual se declaró sin lugar.

En el presente caso, el ajuste de la AT, se basa en que el contribuyente, al declarar su obligación tributaria del Impuesto sobre la Renta, correspondiente del 1 de julio de 1989 al 30 de junio de 1990, en sus operaciones de giro normal, obtuvo en sus operaciones una pérdida, la cual dedujo de una Ganancia de capital, lo cual no es procedente según la AT, porque la ley no permite tal deducción para determinar la base imponible en las operaciones o Hecho Generador (HG) de Ganancias o pérdidas de capital (derivado de operaciones que no corresponden al giro normal del negocio). En esta época regía el Decreto 59-87 (Ley del Impuesto sobre la Renta) y el Acuerdo

Gubernativo 450-88 que contenía el Reglamento de dicha ley. La Honorable Sala 2ª. de lo Contencioso Administrativo, dentro de sus considerandos, expuso:

“...este Tribunal llega a la conclusión de que la recurrente, (nombre), con motivo de la presentación de su declaración jurada del Impuesto Sobre la Renta correspondiente al período de imposición comprendido del uno de julio de mil novecientos ochenta y nueve al treinta de junio de mil novecientos noventa, con base en una interpretación antojadiza de la ley, efectuó una compensación ilegal de las pérdidas de operaciones derivadas de las operaciones ordinarias de la Empresa con las ganancias de capital obtenidas durante el período, operación que efectivamente la propia recurrente asegura haber efectuado, confundiendo de esta forma lo que constituye una compensación entre pérdidas y ganancias de capital, específicamente constitutiva de activos fijos, con la operación ordinaria de compensar las pérdidas y ganancias propias de las actividades mercantiles ordinarias de la Compañía...”

Es de hacer notar que el presente caso es típico del asunto que nos ocupa como lo es LA BASE IMPONIBLE, concepto que en ningún momento fue comentado en la sentencia. El contribuyente estaba errado al proceder a deducir pérdidas de sus actividades de

operaciones normales a las ganancias de capital, dado que en primer lugar debe aclararse que dentro de la propia ley del Impuesto sobre la Renta, relacionada se establecían 2 tipos de hechos generadores diferentes, el primero, para el caso de operaciones del giro normal del negocio, y el segundo, para el caso de las denominadas, GANANCIAS Y PERDIDAS DE CAPITAL (artículos 26 al 31 de dicha ley), dado que son hechos generadores diferentes, por lo que la ley establecía distintas formas de determinar la Base imponible legal y la Base imponible fáctica, aunque el tipo impositivo aplicable fuera el mismo. De lo anterior se deduce que el contribuyente no podía establecer una Base imponible de un hecho generador, con deducciones de un hecho generador diferente, de donde deviene la improcedencia de la compensación que hiciera.

3.4.2 Caso de la sentencia dictada en el expediente número 8-96, del 14 de mayo de 1996, la cual se declaró sin lugar.

El presente caso se refiere a que el recurrente dedujo de su renta bruta gastos en exceso para depurar o determinar la Renta imponible, en relación con los conceptos que establece el artículo 39 inciso "d" literal "ii" del Decreto 59-87 del Congreso de la República. El Tribunal al fallar considera:

“...a juicio de este Tribunal debe estarse y tenerse como cierto y fehaciente lo dicho, por la Auditora Fiscal (nombre) en su cédula manuscrita respectiva, en donde afirma que: según Partida de diario # 6 de diciembre, folio #141 del

Libro Mayor, consta que se acreditaron bonificaciones a los socios (nombres de los socios), por un monto que sumado asciendo (sic) a la anterior cantidad de dinero antes mencionada; razón por la cual el reparo o ajuste identificado en este apartado y considerando debe mantenerse por lo que, la resolución.....se encuentra conforme a la ley”.

De lo anterior puede hacerse el siguiente análisis crítico: La condición que establece el artículo 39 del Decreto citado, a efecto de no aceptar como deducibles los gastos allí descritos es que los mismos sean pagados a personas que sean sus principales accionistas, pero el Tribunal al evaluar las pruebas aportadas se basó únicamente en la afirmación de la Auditora fiscal de que los pagos eran a sus accionistas, afirmación que en ningún momento se probó por la AT, quienes tenían en ese momento la carga de la prueba. Creemos que en el caso de una Sociedad Anónima el problema de probar quiénes son sus accionistas resulta un poco difícil dado la naturaleza de éste tipo de sociedad mercantil. Por otro lado, la única posibilidad de comprobar dicho extremo sería en el caso que dicha entidad hubiere emitido los títulos de acciones en forma nominativa, ya que existe un registro de accionistas, porque de lo contrario, si los títulos que amparan las acciones fueron emitidos al portador, determinar quiénes son los accionistas sería difícil. Por lo anterior consideramos que la Administración Tributaria, no probó la condición de accionistas de las

personas que recibieron los emolumentos y el Tribunal se apoyó solamente en la afirmación de la auditora fiscal.

3.4.3 Caso de la sentencia dictada en el expediente número 40-96, del 18 de noviembre de 1996, la cual se declaró parcialmente con lugar.

El presente caso se refiere al criterio de la Administración Tributaria, de no aceptar como gastos deducibles, para determinar la Base imponible las erogaciones respaldadas con documentos a los que no se adhirieron los respectivos timbres fiscales. Creemos importante la consideración del Tribunal, la cual comparto, y en la parte conducente estableció:

“...este Tribunal encuentra que el criterio sustentado por la Administración Tributaria de no aceptar como válida la deducción de dichos gastos por la simple razón de no haber tributado otro impuesto, no es correcto. En efecto, cada impuesto, como es lógico, está enmarcado dentro de determinado régimen de aplicación, y salvo que la propia ley disponga que los efectos de un régimen tributario serán aplicables dentro del campo de aplicación de otro, no es legalmente factible atribuirle aplicación o efecto alguno dentro de un marco legal ajeno al incumplimiento de disposiciones propias de otro régimen tributario, máxime cuando éste último tiene regulado los alcances de su marco sancionatorio...queda claro que los

comprobantes que respaldan las deducciones hechas por la recurrente, son documentos que se encontraban afectos al pago del Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales regulado por el cuerpo legal arriba citado, por lo que el incumplimiento en la efectividad del pago del tributo indicado, mediante la adhesión de las correspondientes estampillas fiscales en cada uno de los documentos, no les resta su eficacia de documentos comprobatorios de un determinado pago, pero sí produce como consecuencia que, además de hacer efectivo el monto del impuesto correspondiente, deba pagarse la multa que corresponde y los intereses resarcitorios respectivos...”

3.4.4 Caso de la sentencia dictada en el expediente número 48-96, del 2 de junio de 1997, la cual se declaró parcialmente con lugar.

Es interesante este caso por al análisis jurídico que realizó la Honorable Sala 2ª. de lo Contencioso Administrativo, cuando la AT, en el caso de remesas al exterior, trata de imputar un ISR y una pretendida no deducibilidad de un gasto, de la Renta Imponible a los Bancos del sistema, cuando en la realidad de la operación el Banco no ha asumido el gasto de ISR adicional ya que fue un usuario del Banco, para lo cual se pronunció así:

“...Administración Tributaria y el Ministerio de Finanzas Públicas, pretenden que, no obstante haber cumplido la

entidad recurrente con retener y enterar en las cajas fiscales el veinticinco por ciento (25%) de las sumas pagadas o acreditadas a entidades extranjeras, lo cual es aceptado tácitamente en el propio pliego de ajustes, deba asumir como obligación propia el pago del impuesto que ya había retenido. Dicho en otras palabras, las disposiciones contenidas en los artículos 48, último párrafo, y 68, último párrafo, (se refiere al Decreto 59-87 del Congreso de la República) son excluyentes entre sí, de tal forma que quien paga una suma sujeta a retención cumple en cualquiera ...De aplicarse simultáneamente en el presente asunto las disposiciones legales citadas, se daría un evidente caso de doble tributación, puesto que como tácitamente acepta la entidad fiscalizadora y la administración Tributaria, la recurrente procedió, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 48 de la ley de la materia, a retener el impuesto en el porcentaje correspondiente y no tomó a su cargo el pago del mismo. En consecuencia, al encontrar este Tribunal que el ajuste formulado no se encuentra de conformidad con la ley, debe dejarse sin efecto alguno...”

Estamos de acuerdo con la sentencia, en el presente caso pero debe tomarse en cuenta que es un caso especial de los Bancos que en determinadas operaciones ellos no asumen el cargo del Impuesto,

porque para otro caso la condición de incrementar la Renta para el cálculo de la retención, aún en nuestra normativa actual del Impuesto sobre la Renta, así lo establece.

3.4.5 Caso de la sentencia dictada en el expediente número 66-96, del 21 de noviembre de 1997, la cual se declaró sin lugar.

Este es otro caso de Base imponible del período de 1 de julio de 1991 al 30 de junio de 1992, cuando estaba en vigencia el Decreto 59-87 del Congreso de la República por medio del cual se ajusta al contribuyente que omitió declarar ingresos que incrementaban su Renta Imponible. Este caso se circunscribe a que el contribuyente no declaró como ingreso o Base imponible en el Impuesto sobre la Renta, el valor de los depósitos recibidos durante el año, producto de la venta de bebidas, ya que el recurrente registró tales ingresos en su contabilidad en una cuenta de pasivo denominada "Depósitos " argumentando que cuando vende las bebidas, del precio obtenido, una parte es "Depósito", que eventualmente tiene que reintegrar al cliente, cuando éste le devuelve el envase. La Honorable Sala 2ª. de lo Contencioso Administrativo falló sin lugar, y estamos de acuerdo. La parte conducente del fallo fue:

"...En el presente caso, la entidad recurrente debió probar fehacientemente, tal como lo afirma, que "se vende el líquido, las corcholatas, tapones plásticos, etiquetas y otros materiales, pero el ENVASE NO SE VENDE, se da en calidad de préstamo, garantizando su recuperación por

medio del depósito"...Asimismo, agrega: " Adicionalmente a lo anterior, cabe hacer mención de que uno de los elementos básicos del contrato de depósito lo constituye la obligación por parte del depositario, de devolver al depositante la cosa que ha recibido en tal calidad, situación que en la práctica no se da pues no existe ninguna norma legal que obligue al consumidor a reintegrar o devolver los envases o contenedores de los productos que adquiera, por lo que debe estimarse que lo que en realidad ocurre cuando un consumidor reintegra un envase, es que se produce una venta del mismo, pues en ese momento dicho envase es propiedad del consumidor, quien no puede ser compelido por el fabricante a que le devuelva el mismo."

En el presente caso la Honorable sala falló sin lugar a causa que el recurrente no probó sus afirmaciones, y creemos que debería de haber probado que en sus registros contables el valor del envase no se imputa dentro del costo de producción, sino que se maneja como una cuenta de inventarios, lo cual le daría credibilidad al argumento del recurrente, tal como lo establece la técnica contable respecto al manejo del envase.

3.4.6 Caso de la sentencia dictada en el expediente número 103-96, del 25 de noviembre de 1997, la cual se declaró con lugar.

La parte de este caso que nos interesa es el pretendido ajuste a la Base imponible, al pretender la AT no aceptar como deducible para depurar la Base Imponible del Impuesto sobre la Renta aplicando el Decreto 59-87 y su Reglamento, el gasto motivo de la retención, cuya base legal es el artículo 39 inciso 11 de dicho Decreto. La Honorable Sala 2ª. De lo Contencioso Administrativo se pronunció en la parte conducente así:

“...En conclusión, el Impuesto sobre la renta que la entidad recurrente tomó a su cargo, sí debe considerarse como un gasto deducible de su renta bruta, no sólo por no existir una norma concreta que indique lo contrario, sino porque contrariamente si existe una norma (la contenida en el artículo cincuenta del Reglamento de la referida ley) que expresamente facultaba a los agentes de retención que hubieren asumido y pagado el impuesto por cuenta de terceros, para que consideren dicho pago como un gasto deducible para determinar su renta imponible...”

Respecto a las interpretaciones jurídicas de la Honorable Sala 2ª. de lo Contencioso Administrativo, creemos que no es correcta, con las salvedades que más adelante describimos, en lo referente a la afirmación hecha de que: “...no sólo por no existir una norma concreta

que indique lo contrario, sino porque contrariamente si existe una norma...". Creemos que la interpretación hecha es analógica utilizando el argumento a contrario (contrario sensu) lo cual no es permitido al tenor del artículo 5 del Código Tributario Decreto 6-91 que en su parte conducente establece: "...Sin embargo por aplicación analógica no podrán instituirse..., ni crearse, modificarse o suprimirse.... deducciones....". Hacemos la aclaración que en la época del ajuste no existía el Código Tributario, por lo que la interpretación de la Honorable Sala estaría correcta en lo que a la Analogía corresponde, sin embargo, al afirmar: "...la contenida en el artículo cincuenta del Reglamento de la referida ley, que expresamente faculta a los agentes de retención que hubieren asumido y pagado el impuesto por cuenta de terceros, para que consideren dicho pago como un gasto deducible para determinar su renta imponible..." creemos que aunque está contenida en una norma de categoría reglamentaria, su aplicación para determinar la Base Imponible a través de una deducción de un gasto deviene contraria al ordenamiento constitucional, dado que nuestra Constitución establece y establecía ya en la época en la cual se realizó el HG del presente caso, en su artículo 239, el Principio de legalidad, en el cual se establece: "...Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios....., así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:....La base imponible...." Como puede observarse cuando la ley del Impuesto sobre la Renta permite ciertas deducciones de la Renta bruta lo que

está haciendo es determinando la Base imponible sobre la que se aplicará el tipo impositivo, por lo que según nuestro criterio un Reglamento no puede normar el caso analizado, porque contradice el principio de la jerarquía normativa (Pirámide de Kelsen)

3.4.7 Caso de la sentencia dictada en el Expediente número 86-97, del 10 de Septiembre de 1998, la cual se declaró con lugar.

El presente caso se refiere a que la AT, pretendió no aceptar como deducible para depurar la base imponible, Gastos de organización a cuyo monto pretende restar ingresos exentos que tuvo la entidad durante el año de 1986, año en el cual se generaron o produjeron los gastos de organización. La Honorable Sala 2ª. de lo Contencioso Administrativo, en el Considerando III, se manifestó en su parte conducente, así:

“...En todo caso, el rendimiento o producto obtenido con la inversión hecha constituye un ingreso extraordinario para el Banco en proceso de organización, que no puede ser vinculado directamente a los gastos ni tampoco consolidarse con ellos. Para los efectos de lo establecido en la ley de la materia, para los efectos (sic) del Impuesto Sobre la Renta, no deben ser considerados como ingresos que automáticamente rebajaron los gastos de organización y, consecuentemente, no constituyen un exceso en la amortización de dichos gastos, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6º. Inciso a) del

Decreto Ley 229 antes citado (Ley del Impuesto Sobre la Renta) “

En el presente caso estamos de acuerdo con la decisión de la Honorable Sala, pero creemos que faltó argumentar más puntualmente el hecho que lo que pretendía la AT con su proceder, era convertir parte de una exención dada por la Ley del Impuesto sobre la Renta, en un ingreso al cual no se le dispensaría del pago de la obligación tributaria, tal como lo establecía la Ley, lo cual constituiría que un acto administrativo, contravendría la Constitución Política de la República de Guatemala, tal como lo establece el artículo 239 (Principio de legalidad) de nuestra mencionada carta magna. ⁴⁰

3.4.8 Caso de la sentencia dictada en el Expediente número 117-97, del 5 de noviembre de 1998, la cual se declaró sin lugar.

En el presente caso, se refiere a que la Administración Tributaria, objetó la deducción del gasto de primas de seguro cuyo concepto era “jubilación por vejez” y no seguro de vida tal como lo establece la ley del Impuesto sobre la Renta al tenor del Decreto 59-87. La Honorable Sala 2ª. de lo Contencioso Administrativo se manifestó así:

“...Cabe mencionar que el seguro de vida es totalmente diferente a un seguro de jubilación por vejez, entre otras razones, porque en el seguro de vida el beneficio recae sobre sus beneficiarios sean cuales fuere (Libro IV Título II

⁴⁰ Esta sentencia originó un recurso de casación, según recurso de casación número 155-98 del 2-3-99 el cual se desestimó. Ver GACETA DE LOS TRIBUNALES PRIMER SEMESTRE 1999, v. I. p. 98.

Capítulo X Sección Tercera del Seguro de Personas del Código de Comercio) y en el segundo, el beneficio en sí recae sobre la propia persona asegurada. De lo expuesto se extrae que la deducción hecha por la entidad demandante de lo pagado en concepto de primas de seguros de jubilación por vejez a favor de dos de sus laborantes de alta categoría no se encuentran dentro de los presupuestos que establece la ley para ser considerado como una deducción válida.”.

En conclusión estamos de acuerdo con lo resuelto por la Sala, a causa que el caso ameritaba hacer una comparación de la naturaleza de la deducción permitida por la ley y el caso real, el cual era diferente.

3.4.9 Caso de la sentencia dictada en el Expediente número 70-97, del 3 de agosto de 1998, la cual se declaró sin lugar.

El presente caso se refiere a un ajuste por ingresos no declarados, en el año comprendido de enero a diciembre de 1991, con base en el artículo 4 inciso “c” del Decreto 59-87 del Congreso de la República, relacionado con facturación que realizó el recurrente a usuarios de transporte en Guatemala, y siendo que el recurrente tenía contrato de agencia con un transportista extranjero, la Honorable Sala se pronunció así:

“...concretamente lo relativo a fotocopias de facturas emitidas por la entidad demandante y constancias de

retención del impuesto sobre la renta que los usuarios del servicio de transporte hicieron a la entidad demandante, a juicio de este Tribunal ha quedado plenamente evidenciado que los usuarios del servicio hicieron efectivo en cada oportunidad el pago del precio del mismo a la entidad interponente de la demanda, procediendo simultáneamente a hacerle retención respecto al transporte facturado, ...Al respecto este Tribunal es del criterio de que para efectos fiscales y concretamente para la aplicación del régimen del Impuesto Sobre la Renta, en la forma en que operó la entidad demandante se distinguen claramente, y en cada operación, dos negocios jurídicos distintos que dieron vida a su vez a igual número de hechos generadores; a saber; uno el contrato de transporte celebrado por (nombre del recurrente) con los usuarios del servicio de transporte; y otro el negocio en participación que como consecuencia del contrato de Agencia celebrado obligaba a la referida entidad a compartir, respecto a cada servicio, el precio del transporte con la Naviera encargada de suministrar el transporte...”

En el presente caso estamos de acuerdo con la consideración y sentencia de la Honorable Sala, ya que de acuerdo con las pruebas, es decir la facturación y retenciones efectuadas a la recurrente, evidencia

la forma en que se realizaron y documentaron los negocios jurídicos de transporte, no obstante la recurrente argumentó que su ingreso era simplemente una comisión o diferencial, y que la facturación correspondía a un cobro por cuenta ajena, lo cual no fue aceptado por la Honorable Sala, dado que el recurrente se contradice al afirmar tal extremo, pues si fuera así, es decir, un cobro por cuenta ajena, bastaría con emitir un recibo de caja, pero no una factura.

3.5 Tipo Impositivo o tarifa.

Doctrinariamente, me refiero a Raúl Rodríguez Lobato ⁴¹ se reconocen diferentes clases de tipos o tarifas impositivas, así: a) Derrama: cuando la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del tributo se distribuye entre los sujetos afectos al mismo, teniendo en cuenta la base del tributo o las situaciones específicas previstas por la ley para el impacto del gravamen, un ejemplo es la tarifa establecida en las contribuciones especiales o por mejoras; b) Fija: cuando se señala en la ley la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria. Ejemplo cuando la Ley del de Timbres fiscales y papel especial para protocolos, Decreto 37-92 del Congreso de la República establece en su artículo 5: "De las tarifas específicas. ..numeral 4. Los libros de contabilidad, hojas movibles de contabilidad, actas o registros, por cada hoja.....Q 0.50"; c) Proporcional: cuando se señala un tanto por ciento, por millar, etc. Ejemplo en el caso del Impuesto Al Agregado que actualmente es igual al 10%; Impuesto sobre la Renta, 31%, etc. ;

⁴¹ **LOBATO RODRÍGUEZ, Raúl.** Op. Cit. Nota 26. pag. 124

d) Progresiva: son aquellas que aumentan al aumentar la base, de tal manera que a aumentos sucesivos corresponden aumentos más que proporcionales en la cuantía del tributo. Con la tarifa progresiva, el tributo aumenta más que proporcionalmente en relación con el valor gravado. Respecto a este último tipo impositivo en determinado momento podría absorber parte importante de la riqueza gravada, lo cual podría significar un tributo confiscatorio, lo cual está prohibido por nuestra Constitución Política de la República de Guatemala, en su artículo 243. El problema respecto a la confiscatoriedad ha sido de discusión amplia en la doctrina y de matices diversos y subjetivos para determinar la frontera o límite de cuándo se debe considerar confiscatorio un tributo.

Hechas las consideraciones doctrinarias anteriores, respecto a los tipos impositivos, a continuación analizaremos algunas sentencias de la Sala 2ª. de lo Contencioso Administrativo, en las cuales el punto controvertido se refería a dicho elemento del tributo.

En lo que se refiere al tipo impositivo, durante 1996, se dictaron 3 sentencias ⁴²; en 1997, 2 sentencias ⁴³ y en 1998 2 sentencias ⁴⁴, en las cuales el punto controvertido era el mismo y concretamente se relacionaba con la aplicación del tipo impositivo por las entidades

⁴² Ver sentencias de Recursos Contenciosos Administrativos 24-95, 13-96, 53-96 de fecha 22-11-96, 25-11-96 y 4-12-96 respectivamente.

⁴³ Ver sentencias de Recursos Contenciosos Administrativos 75-96 y 63-96 de fecha 22-9-97 y 6-10-97 respectivamente.

⁴⁴ Ver sentencias de Recursos Contenciosos Administrativos 29-97 y 137-96 de fecha 24-7-98 y 26-8-98 respectivamente.

fiscalizadas por la Superintendencia de Bancos, al tenor de la ley del Impuesto sobre la Renta aplicable a los casos, según el artículo 47 del Decreto 59-87 del Congreso de la República. La Honorable Sala 2ª de lo Contencioso Administrativo en todos los casos formuló consideraciones casi idénticas, por lo que para el presente análisis tomaremos como referencia la Sentencia proferida en el expediente número 137-96.

3.5.1 Caso de la sentencia dictada en el expediente número 137-96 de fecha 26 de agosto de 1998.

En el cual la Honorable Sala se pronunció, en su parte conducente, así:

“...CONSIDERANDO (V): Este Tribunal encuentra que, en esencia, la materia del recurso que ahora se falla constituye un aspecto o cuestión de puro derecho, constriñéndose fundamentalmente a determinar la correcta aplicación e interpretación de las normas reguladoras del caso, básicamente del contenido del artículo 47 del Decreto número 59-87 del Congreso de la República, que en su último párrafo establece: “Las personas jurídicas que de acuerdo con las leyes están sujetas a la fiscalización de la Superintendencia de Bancos, deberán pagar el impuesto que resulte mayor, por aplicación de los procedimientos siguientes: a) Aplicando la tasa del 22% ó 34% según corresponda, sobre la diferencia entre el total

de las rentas gravadas y la totalidad de los gastos que afectan las rentas gravadas y exentas; y b) Aplicando el 18% sobre la renta determinada restando de las rentas gravadas y exentas, la totalidad de los gastos que afecten a ambas". Continúa diciendo: " La norma legal transcrita no resulta del todo afortunada y, precisamente por prestarse a más de una interpretación, es que amerita determinar su correcta aplicabilidad. Por ser la norma transcrita una parte de un Cuerpo Legal con un régimen propio, debe destacarse el contenido del artículo 79 de la referida Ley, que a la letra dice: Artículo 79. Principio de interpretación. Para aplicar las disposiciones de esta ley, se debe estar al tenor literal de su contenido y a las normas aplicables de la Ley del Organismo Judicial. A tal efecto, como ya antes se indicara, resulta ilustrativo el contenido del artículo 13 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, contenido en el Acuerdo Gubernativo número 450-88 de fecha veintiocho de junio de mil novecientos ochenta y ocho, que dice: "Las personas que por ley están sujetas a la fiscalización de la Superintendencia de Bancos, a los efectos de establecer la base imponible y determinar el impuesto correspondiente, deberán aplicar el procedimiento indicado en el último párrafo del Artículo 47 de la ley. Para

la aplicación de esta norma, la Renta Gravada se establece restando del total de la Renta Bruta, aquellas exentas en forma expresa por la Ley. La deducción de la totalidad de gastos que afectan tanto a las Rentas Gravadas como a las exentas, se hará con la excepción de los gastos no deducibles a que se refiere el Artículo 41 de la Ley y los excesos sobre las limitaciones establecidas también en la Ley; y este procedimiento se utilizará para aplicar la tasa mínima del 18% o del 22 ó 34% según el caso.”

Con los anteriores argumentos, la Honorable Sala 2ª de lo Contencioso Administrativo se pronunció en los distintos casos. Ahora bien, no compartimos el criterio de la Honorable Sala en este fallo, por los motivos siguientes:

1. No se hizo una interpretación literal del Artículo 47 del Decreto 59-87, Ley del Impuesto sobre la Renta, tal como lo sugería el artículo 79 de dicho cuerpo legal.
2. Al tomar como base el artículo 13 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se basó en una normativa de grado inferior, la cual no podía modificar lo que la Ley establecía.

Lo improcedente de la interpretación de la Honorable Sala 2ª. de lo Contencioso Administrativo, se confirma con los argumentos vertidos por la Honorable Corte Suprema de Justicia, según casación 132-98 de fecha 26 de abril de 1999, ⁴⁵ que en su parte conducente se pronunció, respecto a este caso así:

“...Esta cámara es de opinión que, en efecto, se da la interpretación errónea del párrafo transcrito ya que su texto menciona expresamente que la resta de los gastos respectivos debe efectuarse “de las rentas gravadas y exentas” como dice taxativamente la ley y no sólo de las gravadas.

El argumento utilizado por la Sala de lo Contencioso Administrativo con relación a que ello implica volver gravadas a las rentas exentas no es suficiente para tomar una posición en contra del texto expreso de la ley...POR TANTO. LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, CAMARA CIVIL. Con base en lo considerado y leyes citadas: A) CASA la sentencia de fecha veintidós (22) de agosto de mil novecientos noventa y ocho (1998), dictada por la Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo. B) Al resolver conforme a derecho,

⁴⁵ GACETA DE LOS TRIBUNALES. PRIMER SEMESTRE 1999, v. I, p.124.

declara: Sin lugar el recurso contencioso administrativo interpuesto. Confirma la resolución administrativa que motivó el recurso...”⁴⁶

Respecto a este Recurso de Casación, cabe hacer mención, que al emitirse la sentencia, el Magistrado Mario Aguirre Godoy, vocal VIII, votó en contra, razonando su voto, y para efectos de enriquecer los criterios, al respecto, los pasajes mas relevantes, según nuestro criterio, de sus razonamientos, son los siguientes: “A) La mayoría de Magistrados de la Cámara estimó que la Sala había interpretado erróneamente el último párrafo del artículo 47, incisos a) y b), del Decreto número 59-87 del Congreso de la República, reformado por el artículo 12 del Decreto 95-87 del mismo Congreso, Ley del Impuesto Sobre la Renta (vigente en el período en que se formuló el ajuste) y con base en esa consideración, casó el fallo y al resolver declaró sin lugar el recurso contencioso-administrativo interpuesto y confirmó la resolución impugnada por medio de dicho recurso. La Cámara Civil no estuvo de acuerdo con la sentencia emitida por la Sala, porque ésta estimó que en la renta que se determine conforme al inciso b) del artículo 47 ya citado, no deben incluirse las rentas exentas, porque ello daría lugar a que éstas se conviertan en gravadas. La Cámara sostiene en su fallo, que

⁴⁶ Ver EN GACETA DE TRIBUNALES CORRESPONDIENTES: RESOLUCIONES DE LA HONORABLE CAMARA CIVIL DE LA HONORABLE CORTE SUPREMA DE JUSTICIA: CASACIONES respecto a este punto controversial del **tipo impositivo**, proferidas mas o menos en los mismos términos: 130-97 del 14-6-99; 138-97 del 26-4-99; 109-98 del 17-6-99.

por ello se incurrió en interpretación errónea de la ley. Aunque yo participo del criterio de que la Sala interpretó erróneamente esa disposición legal, sin embargo, voté en contra de lo resuelto por la mayoría de los Magistrados, porque al casar el fallo de la Sala y resolver el fondo, declaró sin lugar el recurso contencioso-administrativo y confirmó la resolución impugnada a través de este recurso, lo que creo no puede hacerse si se aplica correctamente el último párrafo del mencionado artículo 47, que es la disposición que debe analizarse para resolver la cuestión discutida, independientemente de lo que establezca el artículo 13 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, porque un reglamento no puede prevalecer sobre lo que establece la ley.

B) ...C) Para mi apreciación al decir la ley "el impuesto que resulte mayor", obviamente está estableciendo un método comparativo, con cuya aplicación resultará una cantidad mayor y una menor. De tal manera que para que esa comparación pueda hacerse, de conformidad con lo establecido en el inciso a) del párrafo final del artículo 47 en mención, la tasa del veintidós o treinta y cuatro por ciento, según corresponda, según dice la disposición legal, el contribuyente tiene que estar comprendido dentro de los límites de renta imponible anual que se establecen en la ley. Pero, en el presente caso no es así porque hubo pérdida fiscal. "

3.6 Cuota íntegra (cantidad determinada), líquida y diferencial.

Respecto al concepto de Cuota íntegra, encontramos su equivalente en lo que en Guatemala conocemos como tributo determinado. Nuestro CTG, no define tal concepto, no obstante en la Constitución Política de la República de Guatemala, en el artículo 239 "Principio de legalidad" que es la única norma que en forma tácita hace referencia a los elementos de los tributos, y entre otros menciona : en la literal "d", "la base imponible y el tipo impositivo", que obviamente, en la mayoría de los casos, al aplicar el segundo sobre el primero, es decir, en lo que la doctrina le denomina "Cuota variable", se obtiene la cantidad determinada ó, como le llama la doctrina, me refiero a Pérez Royo ⁴⁷ CUOTA INTEGRAL. Asimismo, la doctrina establece lo que se conoce como CUOTA FIJA, cuando la ley establece la cantidad de tributo que debe pagarse; ejemplo, en el caso del Impuesto del timbre fiscal y papel sellado especial para protocolo, Decreto 37-92 del Congreso de la República, que establece en el artículo 5, entre otros, Q200.00 para las patentes de sociedades mercantiles. En resumen, la doctrina aludida anteriormente, establece el concepto "Cuota íntegra", para la cantidad resultante de la aplicación del tipo o tarifa; "Cuota líquida", que es la resultante de aplicar, en su caso, a la íntegra, las deducciones previstas en la ley y la "cuota diferencial", que es el resultante de restar de la cuota líquida las retenciones y demás pagos a cuenta realizados a lo largo del período impositivo o, en todo caso, con

⁴⁷ PEREZ ROYO, Fernando. Op. Cit. Nota 27. p. 187.

anterioridad a la declaración anual. Esta cantidad puede tener signo negativo (a devolver) cuando los pagos a cuenta superan a la cuota líquida. Un ejemplo típico en nuestro medio es en el Impuesto sobre la Renta en que las retenciones efectuadas, puedan superar, el monto del impuesto correspondiente.

3.7 Recargos.

Están constituidos por los establecidos en las leyes tributarias, sobre la base o cuotas, ya sea a favor del Fisco, propiamente dicho, u otro ente público; los intereses resarcitorios y punitivos, tal como los establecidos en el artículo 58 y 60, del CTG, así como las sanciones pecuniarias establecidas en dicho Código.

Con respecto a casos relacionados con Cuotas (íntegra, líquida, diferencial) y Recargos, en base a la investigación efectuada de los años del presente trabajo de tesis, no se dictó resoluciones.

Conclusiones

1. En materia del Impuesto sobre la Renta durante los años 1996, 1997 y 1998, las acciones Contenciosos administrativos que más se interpusieron, en relación con los distintos elementos del tributo fueron respecto a LA BASE IMPONIBLE, y particularmente respecto al momento de depurar la misma, es decir, en lo relativo a DEDUCCIONES de gastos. En segundo lugar, las acciones relacionados con HECHO GENERADOR. Asimismo se pudo comprobar en cuanto al Recurso extraordinario de CASACIÓN, planteados contra sentencias de la Sala 2ª de lo Contencioso Administrativo, los casos mas reiterados fueron: a) El Interpuesto por el Ministerio de Finanzas ante La Honorable Corte Suprema de Justicia, que confirmó al fallo de la Honorable Sala 2ª. De lo Contencioso Administrativo respecto a que la Administración Tributaria pretendía cobrar Impuesto sobre la renta a causa que los Ingresos declarados en el régimen Al Impuesto al Valor Agregado, eran mayores que los declarados en el régimen del Impuesto sobre la Renta; y b) Los Interpuestos por contribuyentes (Bancos) cuyas sentencias fueron casadas, en contra de los fallos de la Honorable Sala 2ª.

De lo Contencioso Administrativo, respecto a la aplicación de tipos impositivos.

2. En materia de Impuesto sobre la Renta durante los años 1996, 1997 y 1998 existen la mayoría de casos en los cuales el fallo de la Honorable Sala 2ª. De lo Contencioso Administrativo coincide con el criterio de la Administración Tributaria, por razón de una interpretación coincidente y argumentada, a causa que el contribuyente en varios casos, principalmente en lo relativo a deducción de gastos, hace interpretaciones parcializadas y que no tienen cabida a la luz de una meridiana interpretación de la ley.
3. Nuestro ordenamiento tributario, tanto en el ámbito constitucional como de leyes ordinarias, no define algunos de los distintos elementos del tributo, así como los elementos del Hecho Generador, con precisión doctrinal.
4. La Administración Tributaria, al emitir sus actos administrativos, no toma en cuenta la Jurisprudencia que constantemente se está generando en la Honorable Sala 2ª. de lo Contencioso Administrativo, no obstante la directriz que le impone el artículo 98 numeral 12 del Código Tributario, Decreto del Congreso de la República número 6-91.
5. La Honorable Sala 2ª. de lo Contencioso Administrativo en la mayoría de sus fallos se circunscribe a la interpretación

eminentemente jurídica, sin tomar en cuenta conceptos de la doctrina del Derecho Tributario o de la técnica contable.

6. La Administración Tributaria en varios de sus actos administrativos, por medio de los cuales pretende cobrar Tributos, no lleva a cabo un procedimiento de determinación de la obligación tributaria respetando los procedimientos establecidos por la ley, o por falta de técnica jurídica, lo que ocasiona que la Honorable Sala 2ª. de lo Contencioso Administrativo declare con lugar las acciones planteadas y, por ende que se dejen sin efecto los actos administrativos.

Recomendaciones

1. A las Facultades de Ciencias Jurídicas y Sociales, de las Universidades del país.
 - a. Que se incorpore al pensum de estudios de las facultades de Derecho, el estudio analítico de la jurisprudencia en general y la Gaceta de los Tribunales, que contiene resoluciones de la Corte Suprema de Justicia, así como la Gaceta Jurisprudencial de la Corte de Constitucionalidad, para el estudio, tanto en la rama del Derecho Financiero y Tributario como de otras.
 - b. Que se organice estudios de Derecho Financiero y Tributario a nivel de Post-grado.
 - c. Que el curso de Derecho Financiero, que se estudia, a nivel de pregrado, en un semestre, se reestructure su contenido,

adecuándolo a la doctrina más contemporánea del Derecho Financiero y Tributario, y que se escinda su contenido, para impartirlo en dos semestres, en el primero se estudiaría la parte general del Derecho Financiero y Tributario, y en el segundo la parte especial del Derecho Tributario, que comprendería principalmente, estudio de la estructura de los principales tributos vigentes en Guatemala.

2. Al Organismo Legislativo:

- a. Que se modifique el Código Tributario en el sentido de incluir definiciones claras y precisas de los distintos elementos del tributo, tales como HECHO GENERADOR Y CASOS DE NO SUJECCIÓN; BASE IMPONIBLE, (HACIENDO DIFERENCIACIÓN DE LA BASE BRUTA MENOS DEDUCCIONES Y PUNTUALIZAR LA DIFERENCIA ENTRE ESTAS ÚLTIMAS Y LAS QUE SE APLICAN A LA CUOTA INTEGRAL); TIPO IMPOSITIVO (DERRAMA, PROGRESIVO, FIJO); CUOTA INTEGRAL (FIJA Y VARIABLE), DEDUCCIONES Y RECARGOS A LA CUOTA INTEGRAL PARA OBTENER LA CUOTA LIQUIDA Y LO QUE ES LA CUOTA DIFERENCIAL. Asimismo, es sumamente importante que adicionalmente a los elementos descritos, para evitar controversias contencioso-administrativas, y mejorar la recaudación, que en las leyes tributarias específicas de cada tributo, se regule, siempre con claridad y

precisión los elementos: material, subjetivo, temporal o devengo, del Hecho Generador o hecho imponible.

3. Al Organismo Judicial.

- a. Que se instituya la GACETA DE LA SALA 2ª. DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, con lo cual se logrará una difusión amplia de la jurisprudencia de ese órgano jurisdiccional, contribuyendo a la uniformidad de criterio, en la aplicación del Derecho Tributario en Guatemala y se logra hacer vigentes los principios jurídicos de seguridad y certeza, y así, tanto el contribuyente como la Administración Tributaria, unifiquen criterio para la aplicación e interpretación de las leyes, logrando menos contiendas y una mejor y ágil recaudación tributaria.
- b. Que revise las modificaciones al Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, contenidas en el Decreto 29-2001, en lo atinente al Proceso Contencioso Administrativo, porque puede afectar una regular actividad Jurisdiccional de la Sala 2ª. De lo Contencioso Administrativo.
- c. Que la Honorable Sala 2ª. de lo Contencioso Administrativo, al emitir sus fallos adicionalmente, a hacer las consideraciones de interpretación de las normas, refuerce sus consideraciones con argumentos doctrinarios relativos al Derecho Tributario.

d. Que cree más Salas 2ª. De lo Contencioso Administrativo, (pero siempre integradas con personas especialmente versadas en materia tributaria) a efecto de lograr una justicia pronta y cumplida, asimismo, contribuir, con la Administración Tributaria, con una agilización en el recaudo tributario, cuando corresponda, pero así mismo también, declarar, cuando los derechos de los contribuyentes, han sido vulnerados por antijuricidad de actos o resoluciones de la Administración Tributaria.

4. A la Administración Tributaria.

a. Se mantenga informada acerca de los fallos firmes de la Sala 2ª. de lo Contencioso Administrativo, a efecto de poder apegar sus actos administrativos a situaciones que ya ha sido examinadas por este órgano jurisdiccional, y de esta manera hacer una aplicación e interpretación de la legislación tributaria de manera más rápida.

b. Se recomienda que la Administración Tributaria, tenga bien claro cuál es el procedimiento idóneo para llevar a cabo las determinaciones de la obligación tributaria, basado en las distintas leyes de la materia, para así agilizar una recaudación más eficiente de los tributos.

ANEXOS

TABLA No.1.

**TABULACION DE SENTENCIAS 1996 DE LA SALA 2ª.
DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EN
FUNCION DEL TIPO DE TRIBUTO.**

Fecha	No.	Tipo de Tributo	No. Del Decreto	Cuestión controvertida.	Resultado de la sentencia.
14-5-96	55-96	I.P.S.Y T.F.			
8-10-96	37-96		20-86	ERROR IN PROCEDEND O	CON LUGAR
12-4-96	20-95	DH		EXENCIÓN	CON LUGAR
18-7-96	19-96	IEBYT	58-91	ERROR IN PROCEDEND O.	CON LUGAR
4-10-96	29-96	IEBYT	58-91	ERROR IN PROCEDEND O	CON LUGAR
9-2-96	1-95	IEE	23-86	HECHO GENERADOR	CON LUGAR
1-3-96	13-95	IEYB	58-91	ERROR IN PROCEDEND O.	CON LUGAR
29-2-96	4-95	IHLVD		NO AFECTACION.	CON LUGAR
18-4-96	12-95	IPSYF	61-87	NO AFECTACIÓN	CON LUGAR
25-4-96	4-96	IPSYF	61-87	HECHO GENERADOR	SIN LUGAR
19-6-96	2-96	IPSYF	61-87	HECHO GENERADOR.	SIN LUGAR
9-2-96	2-95	ISR		BASE IMPONIBLE Y DEPURACIÓN DE LA MISMA	
14-2-96	3-95	ISR		BASE	

				IMPONIBLE Y DEPURACIÓN DE LA MISMA.	
14-3-96	9-95	ISR		ERROR IN PROCEDEND O.	CON LUGAR
19-4-96	21-95	ISR	59-86	BASE IMPONIBLE Y DEPURACIÓN DE LA MISMA	SIN LUGAR
23-4-96	10-95	ISR		ELEMENTO TEMPORAL	SIN LUGAR
8-5-96	22-95	ISR	59-87, 95-87	BASE IMPONIBLE Y DEPURACIÓN DE LA MISMA	CON LUGAR
14-5-96	8-96	ISR	59-87	BASE IMPONIBLE Y DEPURACIÓN DE LA MISMA	SIN LUGAR
11-7-96	17-96	ISR	59-87	SOLIDARIDA D	SIN LUGAR
15-7-96	18-96	ISR		HECHOS	SIN LUGAR
16-7-96	6-96	ISR	59-87 Y 6-91	PRESCRIPCI ÓN	CON LUGAR
16-8-96	14-96	ISR	59-87	BASE IMPONIBLE Y DEPURACIÓN DE LA MISMA	CON LUGAR
3-10-96	33-96	ISR	59-87	BASE IMPONIBLE Y DEPURACIÓN DE LA MISMA	SIN LUGAR
18-11-96	40-96	ISR	59-87	BASE IMPONIBLE Y DEPURACIÓN DE LA MISMA	PARCIAL
22-11-96	24-95	ISR	59-87	TIPO IMPOSITIVO	CON LUGAR
25-11-96	13-96	ISR	59-87	TIPO IMPOSITIVO	CON LUGAR
27-11-96	45-96	ISR	229	EXENCIÓN	CON LUGAR

9-9-96	12-96	ISR E IVA.			PARCIAL
30-10-96	7-96	ISR.		BASE IMPONIBLE Y DEPURACIÓN DE LA MISMA	SIN LUGAR
4-12-96	53-96	ISR.	59-87	TIPO IMPOSITIVO	CON LUGAR
1-3-96	11-95	IVA		HECHOS	CON LUGAR
2-10-96	28-96	IVA		PRUEBA	SIN LUGAR
2-10-96	7-95	IVA	60-87	SOLIDARIDA D	SIN LUGAR
11-10-96	30-96	IVA		ERROR IN PROCEDEND O	CON LUGAR
11-10-96	17-95	IVA		EXENCIÓN	CON LUGAR
31-10-96	46-96	IVA		INFRACCION ES Y SANCIONES.	PARCIAL

TABLA No.2

**TABULACION DE LAS SENTENCIAS DE 1996, DE
LA SALA 2ª. DE LO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO, EN FUNCION DEL ASUNTO
CONTROVERTIDO.**

Fecha	No.	Tipo de Tributo	No. Del Decreto	Cuestión controvertida.	Resultado de la sentencia.
14-5-96	55-96	Esta no la localicé			
9-9-96	12-96	ISR E IVA.			PARCIAL
9-2-96	2-95	ISR		BASE IMPONIBLE Y DEPURACIÓN	

Fecha	No.	Tipo de Tributo	No. Del Decreto	Cuestión controvertida.	Resultado de la sentencia.
				DE LA MISMA	
19-4-96	21-95	ISR	59-86	BASE IMPONIBLE Y DEPURACIÓN DE LA MISMA	SIN LUGAR
8-5-96	22-95	ISR	59-87, 95-87	BASE IMPONIBLE Y DEPURACIÓN DE LA MISMA	CON LUGAR
14-5-96	8-96	ISR	59-87	BASE IMPONIBLE Y DEPURACIÓN DE LA MISMA	SIN LUGAR
16-8-96	14-96	ISR	59-87	BASE IMPONIBLE Y DEPURACIÓN DE LA MISMA	CON LUGAR
3-10-96	33-96	ISR	59-87	BASE IMPONIBLE Y DEPURACIÓN DE LA MISMA	SIN LUGAR
30-10-96	7-96	ISR.		BASE IMPONIBLE Y DEPURACIÓN DE LA MISMA	SIN LUGAR
14-2-96	3-95	ISR		BASE IMPONIBLE Y DEPURACIÓN DE LA MISMA.	
23-4-96	10-95	ISR		ELEMENTO TEMPORAL	SIN LUGAR
4-10-96	29-96	IEBYT	58-91	ERROR IN PROCEDEND O	CON LUGAR
8-10-96	37-96		20-86	ERROR IN PROCEDEND O	CON LUGAR
11-10-96	30-96	IVA		ERROR IN PROCEDEND O	CON LUGAR

Fecha	No.	Tipo de Tributo	No. Del Decreto	Cuestión controvertida.	Resultado de la sentencia.
1-3-96	13-95	IEYB	58-91	ERROR IN PROCEDEND O.	CON LUGAR
14-3-96	9-95	ISR		ERROR IN PROCEDEND O.	CON LUGAR
18-7-96	19-96	IEBYT	58-91	ERROR IN PROCEDEND O.	CON LUGAR
12-4-96	20-95	DH		EXENCIÓN	CON LUGAR
11-10-96	17-95	IVA		EXENCIÓN	CON LUGAR
9-2-96	1-95	IEE	23-86	HECHO GENERADOR	CON LUGAR
25-4-96	4-96	IPSYF	61-87	HECHO GENERADOR	SIN LUGAR
19-6-96	2-96	IPSYF	61-87	HECHO GENERADOR.	SIN LUGAR
1-3-96	11-95	IVA		HECHOS	CON LUGAR
15-7-96	18-96	ISR		HECHOS	SIN LUGAR
18-4-96	12-95	IPSYF	61-87	NO AFECTACIÓN	CON LUGAR
29-2-96	4-95	IHLVD		NO AFECTACION.	CON LUGAR
16-7-96	6-96	ISR	59-87 Y 6-91	PRESCRIPCIÓN	CON LUGAR
2-10-96	28-96	IVA		PRUEBA	SIN LUGAR
11-7-96	17-96	ISR	59-87	SOLIDARIDAD	SIN LUGAR
2-10-96	7-95	IVA	60-87	SOLIDARIDAD	SIN LUGAR
31-10-96	46-96	IVA		INFRACCION ES Y SANCIONES.	PARCIAL
18-11-	40-96	ISR	59-87	BASE	PARCIAL

Fecha	No.	Tipo de Tributo	No. Del Decreto	Cuestión controvertida.	Resultado de la sentencia.
96				IMPONIBLE Y DEPURACIÓN DE LA MISMA	
22-11-96	24-95	ISR	59-87	TIPO IMPOSITIVO	CON LUGAR
25-11-96	13-96	ISR	59-87	TIPO IMPOSITIVO	CON LUGAR
27-11-96	45-96	ISR	229	EXENCIÓN	CON LUGAR
4-12-96	53-96	ISR.	59-87	TIPO IMPOSITIVO	CON LUGAR

TABLA No. 3
TABULACION DE SENTENCIAS DE 1997, DE LA SALA 2ª.
DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, EN FUNCION
DE TIPO DE TRIBUTOS.

Fecha	No.	Tipo de Tributo	No. Del Decreto	Cuestión controvertida.	Resultado de la sentencia.
11-6-97	78-96	D. ARANCELARIOS	29-89	EXENCIÓN	CON LUGAR
30-7-97	61-96	D. ARANCELARIOS	63-87	TIPO IMPOSITIVO	CON LUGAR
31-7-97	60-96	D. ARANCELARIOS	63-87	TIPO IMPOSITIVO	CON LUGAR
7-11-97	41-97	D. ARANCELARIOS		PRESCRIPCIÓN	CON LUGAR
1-8-97	62-96	D. ARANCELARIOS	63-87	TIPO IMPOSITIVO	CON LUGAR
22-4-	59-96	ICBA	74-83	PRESCRIPCIÓN	PARCIAL

97				ÓN	
29-9-97	18-97	ICCOMB.	26-79	EXENCIÓN	CON LUGAR
14-8-97	1-96	IPSTF		HECHO GENERADOR	CON LUGAR
25-8-97	3-96	IPSTF	61-87	HECHO GENERADOR	CON LUGAR
3-9-97	129-96	IPSTF	61-87	HECHO GENERADOR	CON LUGAR
3-10-97	138-96	IPSTF	61-87	HECHO GENERADOR	CON LUGAR
17-10-97	139-96	IPSTF	61-87	HECHO GENERADOR	CON LUGAR
7-11-97	68-96	IPSTF	61-87	EXENCION	CON LUGAR
14-11-97	110-96	IPSTF	61-87	HECHO GENERADOR	CON LUGAR
21-4-97	23-95	IPSYF		HECHO GENERADOR	CON LUGAR
29-4-97	654-96	IPSYF		PRESCRIPCIÓN	CON LUGAR
6-5-97	81-96	IPSYF	61-87	HECHO GENERADOR	CON LUGAR
16-6-97	67-96	IPSYF		HECHO GENERADOR	PARCIAL
1-4-97	55-96	ISPA	28-73	HECHO GENERADOR	CON LUGAR
30-7-97	82-96	ISPA		HECHO GENERADOR	CON LUGAR
14-4-97	36-96	ISR		HECHO GENERADOR	SIN LUGAR

				R	
2-5-97	49-96	ISR		DEDUCCIÓN	CON LUGAR
14-5-97	43-96	ISR	59-87	HECHO GENERADOR	CON LUGAR
28-5-97	19-95	ISR	229	PRESCRIPCIÓN	CON LUGAR
2-6-97	48-96	ISR	59-87	BASE IMPONIBLE Y DEPURACIÓN DE LA MISMA	PARCIAL
17-6-97	76-96	ISR		BASE IMPONIBLE Y DEPURACIÓN DE LA MISMA	PARCIAL
29-7-97	35-96	ISR	59-87	HECHO GENERADOR	CON LUGAR
6-8-97	16-95	ISR		HECHO GENERADOR	CON LUGAR
10-9-97	79-96	ISR		HECHO GENERADOR	CON LUGAR
17-9-97	64-96	ISR		SOLIDARIDAD	SIN LUGAR
22-9-97	75-96	ISR	59-87	TIPO IMPOSITIVO	CON LUGAR
25-9-97	17-97	ISR		HECHO GENERADOR	CON LUGAR
6-10-97	63-96	ISR	59-87	TIPO IMPOSITIVO	CON LUGAR
21-10-97	74-96	ISR	26-92	HECHO GENERADOR	CON LUGAR
17-11-97	92-96	ISR		HECHO GENERADOR	CON LUGAR

				R	
21-11-97	66-96	ISR		BASE IMPONIBLE	SIN LUGAR
25-11-97	128-96	ISR	59-87	HECHO GENERADOR	CON LUGAR
25-11-97	16-96	ISR	229	EXENCIÓN	CON LUGAR
25-11-97	103-96	ISR	59-87	BASE IMPONIBLE Y DEPURACIÓN DE LA MISMA	CON LUGAR
5-12-97	112-96	ISR		HECHO GENERADOR	CON LUGAR
9-12-97	102-96	ISR		ERROR IN PROCEDENDO	CON LUGAR
11-12-97	42-96	ISR		HECHO GENERADOR	CON LUGAR
11-4-97	38-96	IVA	97-84	HECHO GENERADOR	PARCIAL

TABLA No. 4

TABULACION DE SENTENCIAS DE 1997, DE LA SALA 2ª. DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, EN FUNCION DEL PUNTO CONTROVERTIDO.

Fecha	No.	Tipo de Tributo	No. Del Decreto	Cuestión controvertida.	Resultado de la sentencia.
21-11-97	66-96	ISR		BASE IMPONIBLE	SIN LUGAR
2-6-97	48-96	ISR	59-87	BASE IMPONIBLE	PARCIAL

				Y DEPURACIÓN DE LA MISMA	
17-6-97	76-96	ISR		BASE IMPONIBLE Y DEPURACIÓN DE LA MISMA	PARCIAL
25-11-97	103-96	ISR	59-87	BASE IMPONIBLE Y DEPURACIÓN DE LA MISMA	CON LUGAR
2-5-97	49-96	ISR		DEDUCCIÓN	CON LUGAR
9-12-97	102-96	ISR		ERROR IN PROCEDEN DO	CON LUGAR
7-11-97	68-96	IPSTF	61-87	EXENCIÓN	CON LUGAR
11-6-97	78-96	D. ARANCEL ARIOS	29-89	EXENCIÓN	CON LUGAR
29-9-97	18-97	ICCOMB.	26-79	EXENCIÓN	CON LUGAR
25-11-97	16-96	ISR	229	EXENCIÓN	CON LUGAR
1-4-97	55-96	ISPA	28-73	HECHO GENERADO R	CON LUGAR
11-4-97	38-96	IVA	97-84	HECHO GENERADO R	PARCIAL
14-4-97	36-96	ISR		HECHO GENERADO R	SIN LUGAR
21-4-97	23-95	IPSYF		HECHO GENERADO R	CON LUGAR
6-5-97	81-96	IPSYF	61-87	HECHO	CON

				GENERADO R	LUGAR
14-5-97	43-96	ISR	59-87	HECHO GENERADO R	CON LUGAR
16-6-97	67-96	IPSYF		HECHO GENERADO R	PARCIAL
29-7-97	35-96	ISR	59-87	HECHO GENERADO R	CON LUGAR
30-7-97	82-96	ISPA		HECHO GENERADO R	CON LUGAR
6-8-97	16-95	ISR		HECHO GENERADO R	CON LUGAR
14-8-97	1-96	IPSTF		HECHO GENERADO R	CON LUGAR
25-8-97	3-96	IPSTF	61-87	HECHO GENERADO R	CON LUGAR
3-9-97	129-96	IPSTF	61-87	HECHO GENERADO R	CON LUGAR
10-9-97	79-96	ISR		HECHO GENERADO R	CON LUGAR
25-9-97	17-97	ISR		HECHO GENERADO R	CON LUGAR
3-10-97	138-96	IPSTF	61-87	HECHO GENERADO R	CON LUGAR
17-10-97	139-96	IPSTF	61-87	HECHO GENERADO R	CON LUGAR
21-10-97	74-96	ISR	26-92	HECHO GENERADO R	CON LUGAR
14-11-97	110-96	IPSTF	61-87	HECHO GENERADO	CON LUGAR

				R	
17-11-97	92-96	ISR		HECHO GENERADOR	CON LUGAR
25-11-97	128-96	ISR	59-87	HECHO GENERADOR	CON LUGAR
5-12-97	112-96	ISR		HECHO GENERADOR	CON LUGAR
11-12-97	42-96	ISR		HECHO GENERADOR	CON LUGAR
29-4-97	654-96	IPSYF		PRESCRIPCIÓN	CON LUGAR
22-4-97	59-96	ICBA	74-83	PRESCRIPCIÓN	PARCIAL
28-5-97	19-95	ISR	229	PRESCRIPCIÓN	CON LUGAR
7-11-97	41-97	D. ARANCELARIOS		PRESCRIPCIÓN	CON LUGAR
17-9-97	64-96	ISR		SOLIDARIDAD	SIN LUGAR
30-7-97	61-96	D. ARANCELARIOS	63-87	TIPO IMPOSITIVO	CON LUGAR
31-7-97	60-96	D. ARANCELARIOS	63-87	TIPO IMPOSITIVO	CON LUGAR
1-8-97	62-96	D. ARANCERLARIOS	63-87	TIPO IMPOSITIVO	CON LUGAR
22-9-97	75-96	ISR	59-87	TIPO IMPOSITIVO	CON LUGAR
6-10-97	63-96	ISR	59-87	TIPO IMPOSITIVO	CON LUGAR

TABLA No. 5

TABULACION DE LAS SENTENCIAS EN 1998, DE LA SALA 2ª. DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, EN FUNCION DEL TIPO DE TRIBUTO.

Fecha	No.	Tipo de Tributo	No. Del Decreto	Cuestión controvertida.	Resultado de la sentencia.
23-11-98	26-98	DERECHOS ARANC.	63-87	TIPO IMPOSITIVO	CON LUGAR
9-12-98	63-98	DERECHOS ARANC.		ERROR IN PROCEDENDO	CON LUGAR
30-4-98	104-96	FONDO COMPENSATORIO COMBUSTIBLES.	32-79	ENTERO DE DESCUENTO	CON LUGAR
22-5-98	101-96	I. BEBIDAS ALCOH.	74-83	BASE IMPONIBLE	SIN LUGAR
17-6-98	9-97	I. BEBIDAS ALCOH.	74-83	BASE IMPONIBLE	SIN LUGAR
26-6-98	49-97	I. BEBIDAS ALCOH.	74-83	BASE IMPONIBLE	SIN LUGAR
12-5-98	89-96	I. LLAMADAS INTER.	26-86	HECHO GENERADOR	CON LUGAR
5-2-98	54-96	IPSTF		ERROR IN PROCEDENDO	CON LUGAR
5-2-98	34-97	IPSTF		ERROR IN PROCEDENDO	CON LUGAR
17-2-98	65-96	IPSTF	61-87	HECHO GENERADOR	CON LUGAR
6-3-98	50-97	IPSTF	61-87	HECHO GENERADOR	CON LUGAR
8-9-98	21-96	IPSTF	61-87	HECHO GENERADOR	CON LUGAR

8-9-98	21-96	IPSTF	61-87	HECHO GENERADOR	CON LUGAR
18-9-98	78-97	IPSTF	61-87	HECHO GENERADOR	CON LUGAR
21-9-98	93-97	IPSTF	61-87	HECHO GENERADOR	CON LUGAR
5-10-98	99-97	IPSTF	61-87	HECHO GENERADOR	CON LUGAR
21-10-98	35-97	IPSTF	61-87	HECHO GENERADOR	CON LUGAR
11-2-98	123-96	IPSTF.		HECHO GENERADOR	SIN LUGAR
17-3-98	11-97	IPSYF	97-84	EXENCIÓN	CON LUGAR
11-2-98	27-97	ISR		BASE IMPONIBLE	SIN LUGAR
4-3-98	43-98	ISR	97-84	HECHO GENERADOR	CON LUGAR
26-5-98	127-96	ISR		BASE IMPONIBLE	SIN LUGAR
26-5-98	47-97	ISR		BASE IMPONIBLE	SIN LUGAR
24-6-98	56-97	ISR		BASE IMPONIBLE	PARCIAL
10-7-98	100-96	ISR	59-87	BASE IMPONIBLE	SIN LUGAR
24-7-98	29-97	ISR	59-87	TIPO IMPOSITIVO	CON LUGAR
30-7-98	115-96	ISR	229	ERROR IN PROCEDENDO	CON LUGAR
17-8-98	88-96	ISR	59-87	ERROR IN PROCEDENDO	CON LUGAR
26-8-98	137-96	ISR	59-87	TIPO IMPOSITIVO	CON LUGAR
10-9-98	86-97	ISR	229	BASE IMPONIBLE	CON LUGAR
23-9-98	131-96	ISR	59-87	BASE IMPONIBLE	SIN LUGAR
30-9-98	16-97	ISR	59-87	HECHO GENERADOR	CON LUGAR

5-11-98	117-97	ISR	59-87	BASE IMPONIBLE	SIN LUGAR
24-11-98	118-97	ISR	59-87	BASE IMPONIBLE	CON LUGAR
3-8-98	70-97	ISR.	59-87	BASE IMPONIBLE	SIN LUGAR
14-7-98	32-97	IVA	97-84	DETERMINACIÓN DE OFICIO	CON LUGAR
26-8-98	56-96	IVA		ERROR IN PROCEDENDO	CON LUGAR
23-11-98	51-97	IVA	97-84	BASE IMPONIBLE	CON LUGAR
30-7-98	119-96	LEY DE MINERIA	41-93	ERROR IN PROCEDENDO	CON LUGAR
9-7-98	71-96	LEY MAQUILA	29-89	EXENCIÓN	SIN LUGAR

TABLA No. 6

**TABULACION DE LAS SENTENCIAS EN 1998 DE LA
SALA 2ª. DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO,
EN FUNCION DEL ASUNTO CONTROVERTIDO.**

Fecha	No.	Tipo de Tributo	No. Del Decreto	Cuestión controvertida.	Resultado de la sentencia.
11-2-98	27-97	ISR		BASE IMPONIBLE	SIN LUGAR
22-5-98	101-96	I. BEBIDAS ALCOH.	74-83	BASE IMPONIBLE	SIN LUGAR
26-5-98	127-96	ISR		BASE IMPONIBLE	SIN LUGAR
26-5-98	47-97	ISR		BASE IMPONIBLE	SIN LUGAR
17-6-98	9-97	I. BEBIDAS ALCOH.	74-83	BASE IMPONIBLE	SIN LUGAR
24-6-	56-97	ISR		BASE	PARCIAL

98				IMPONIBLE	
26-6-98	49-97	I. BEBIDAS ALCOH.	74-83	BASE IMPONIBLE	SIN LUGAR
10-7-98	100-96	ISR	59-87	BASE IMPONIBLE	SIN LUGAR
3-8-98	70-97	ISR.	59-87	BASE IMPONIBLE	SIN LUGAR
10-9-98	86-97	ISR	229	BASE IMPONIBLE	CON LUGAR
23-9-98	131-96	ISR	59-87	BASE IMPONIBLE	SIN LUGAR
5-11-98	117-97	ISR	59-87	BASE IMPONIBLE	SIN LUGAR
23-11-98	51-97	IVA	97-84	BASE IMPONIBLE	CON LUGAR
24-11-98	118-97	ISR	59-87	BASE IMPONIBLE	CON LUGAR
14-7-98	32-97	IVA	97-84	DETERMINACIÓN DE OFICIO	CON LUGAR
30-4-98	104-96	FONDO COMPENSATORIO COMBUSTIBLES.	32-79	ENTERO DE DESCUENTO	CON LUGAR
5-2-98	54-96	IPSTF		ERROR IN PROCEDENDO	CON LUGAR
5-2-98	34-97	IPSTF		ERROR IN PROCEDENDO	CON LUGAR
30-7-98	119-96	LEY DE MINERIA	41-93	ERROR IN PROCEDENDO	CON LUGAR
17-8-98	88-96	ISR	59-87	ERROR IN PROCEDENDO	CON LUGAR
26-8-98	56-96	IVA		ERROR IN PROCEDENDO	CON LUGAR
9-12-98	63-98	DERECHOS ARANC.		ERROR IN PROCEDENDO	CON LUGAR

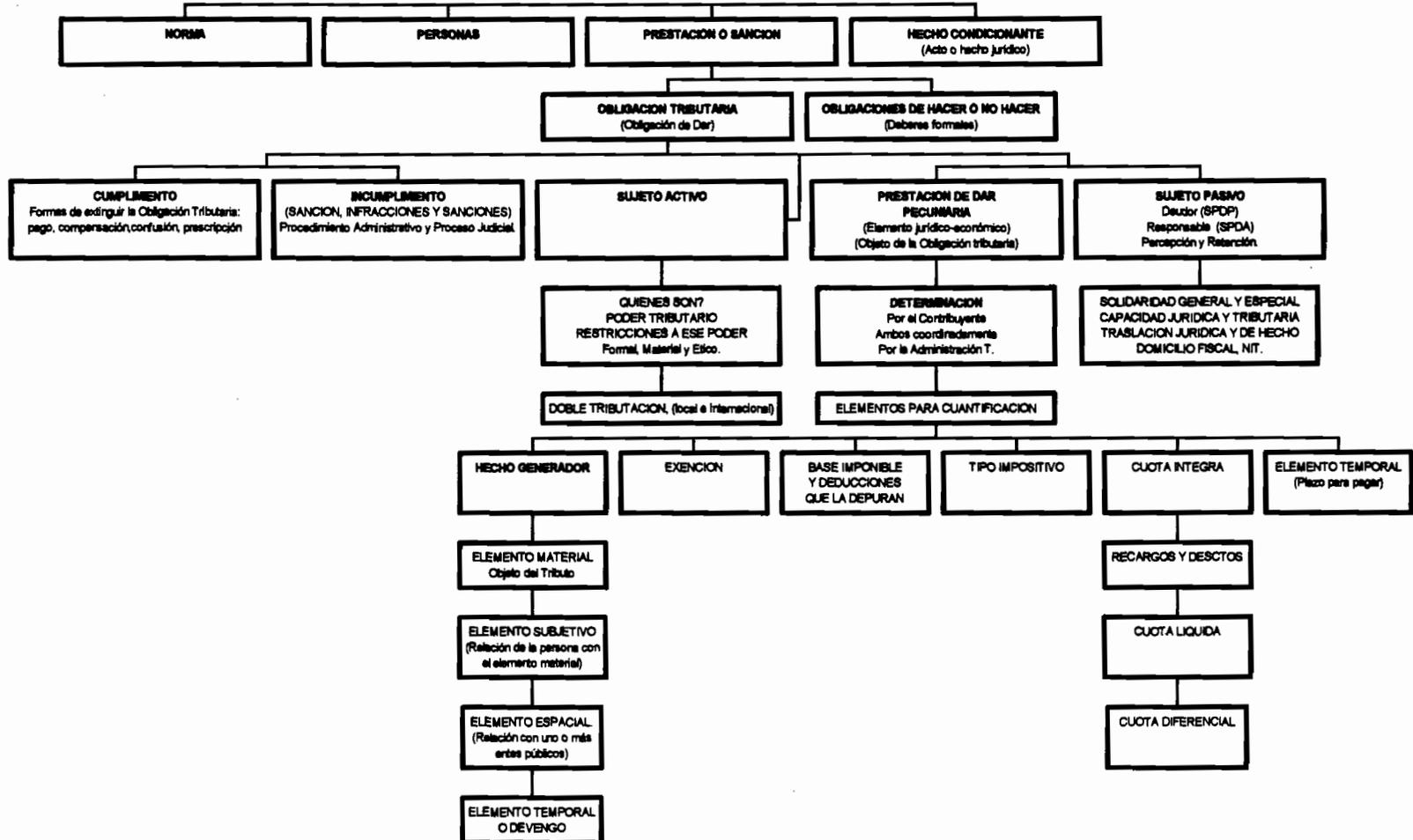
30-7-98	115-96	ISR	229	ERROR IN PROCEDEND O.	CON LUGAR
17-3-98	11-97	IPSYF	97-84	EXENCIÓN	CON LUGAR
9-7-98	71-96	LEY MAQUILA	29-89	EXENCIÓN	SIN LUGAR
11-2-98	123-96	IPSTF.		HECHO GENERADOR	SIN LUGAR
17-2-98	65-96	IPSTF	61-87	HECHO GENERADOR	CON LUGAR
4-3-98	43-98	ISR	97-84	HECHO GENERADOR	CON LUGAR
6-3-98	50-97	IPSTF	61-87	HECHO GENERADOR	CON LUGAR
12-5-98	89-96	I. LLAMADAS INTER.	26-86	HECHO GENERADOR	CON LUGAR
8-9-98	21-96	IPSTF	61-87	HECHO GENERADOR	CON LUGAR
8-9-98	21-96	IPSTF	61-87	HECHO GENERADOR	CON LUGAR
18-9-98	78-97	IPSTF	61-87	HECHO GENERADOR	CON LUGAR
21-9-98	93-97	IPSTF	61-87	HECHO GENERADOR	CON LUGAR
30-9-98	16-97	ISR	59-87	HECHO GENERADOR	CON LUGAR
5-10-98	99-97	IPSTF	61-87	HECHO GENERADOR	CON LUGAR
21-10-98	35-97	IPSTF	61-87	HECHO GENERADOR	CON LUGAR
24-7-98	29-97	ISR	59-87	TIPO IMPOSITIVO	CON LUGAR
26-8-98	137-96	ISR	59-87	TIPO IMPOSITIVO	CON LUGAR
23-11-98	26-98	DERECHOS ARANC.	63-87	TIPO IMPOSITIVO	CON LUGAR

TABLA No.7.

ABREVIATURAS UTILIZADAS.

Abreviatura	Significado
AT	Administración Tributaria.
SAT	Superintendencia de Administración Tributaria.
IVA	Impuesto al valor agregado.
ISR.	Impuesto sobre la Renta.
HG.	Hecho Generador.
LOJ	Ley del Organismo Judicial, Decreto 2-89 del Congreso de la República y sus reformas.
CTG.	Código Tributario Guatemalteco. Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, y su reformas.
LDLCA.	Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto 119-96 del Congreso de la República de Guatemala.
ed., eds.,	editor, editores
et al.	y otros
núm., núms.	número, números
p., pp.	página, páginas
s.a.	sin año de publicación
s.e.	sin editorial
s.f.	sin fecha de edición
s.l.i.	sin lugar de impresión
s.p.i.	sin pie de imprenta
ss.	Siguientes
t., ts.	tomo, tomos
vol., vols.	volumen, volúmenes

**Gráfica No.1 RELACION JURIDICA TRIBUTARIA.
ELEMENTOS PRINCIPALES**



BIBLIOGRAFIA

I. LIBROS.

1. **AGUIRRE GODOY, Mario.** *Derecho Procesal Civil* ed. Vile reimpression de la edición de 1973 Guatemala. t. I. pp. 902
2. **CALDERON MORALES Hugo H.** *Derecho Procesal Administrativo* 3ª. Edición actualizada 1999. F&G eds. Editorial Llerena. Guatemala. pp.282
3. **CHICAS HERNANDEZ, Raúl Antonio** *Apuntes de Derecho Tributario y Legislación fiscal*, USAC. 1992, se. Guatemala pp. 206
4. **GARCIA MAYNEZ, Eduardo,** *Introducción al Estudio del Derecho.* ed Porrúa, S.A. 43ª. Edición 1992. México. pp.444
5. **GIULIANI FONROUGE, Carlos María** *Derecho Financiero,*. 5ª. Edición. ts. I y II ed. Depalma 1993. Buenos Aires Argentina. pp. 1182
6. **LOBATO RODRIGUEZ Raúl** *Derecho Fiscal*, 2ª. Edición. ed. Harla.1995. México. p. 309
7. **LUQUI Juan Carlos** *La Obligación Tributaria*, ed. Depalma 1989. Buenos Aires Argentina. pp.462
8. **MARTINEZ LAFUENTE, Antonio.** *Derecho Tributario, Estudios sobre la jurisprudencia tributaria.* ed. Civitas. 1985. España. pp.584
9. **MONTERO AROCA, Mario y CHACON CORADO, Mauro.** *Manual de Derecho Procesal Civil Guatemalteco.* 1999 eds. Magna terra editores, v. 2. Guatemala. pp.387

10. **PEREZ ROYO**, Fernando *Derecho Financiero y Tributario parte general*. Ed. Civitas 10ª. Edición.2000. España. pp.428
11. **PUCHET** Jorge M. Y **VIANA** Max F. *Diccionario Tributario y temas afines* ed. Guardabarranco, 1996. Tegucigalpa, Honduras. pp.375
12. **VALDES COSTA** Ramón *Instituciones de Derecho Tributario*, ed. Depalma reimpresión. 1996. Buenos Aires, Argentina. pp.512
13. **VILLATORO FERNÁNDEZ**, Ileana Noemí *Recursos extraordinarios para la Administración Pública en Guatemala*. Guatemala, 1988. 104 pp. Tesis Lic. En Ciencias Jurídicas y Sociales. USAC. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. pp.104

II. LEGISLACION

1. Acuerdo 30-92 de la Corte Suprema de Justicia.
2. Acuerdo 34-92 de la Corte Suprema de Justicia
3. Código Procesal Civil y Mercantil Decreto Ley 107.
4. Código Tributario de Guatemala Decreto 6-91 del Congreso de la República y sus reformas.
5. Ley General Tributaria española, Ley 230/1963, de 28 de Diciembre.
6. Constitución Política de la República de Guatemala,
7. Convención Americana de Derechos Humanos.
8. Ley de Amparo, Exhibición personal y de Constitucionalidad, Decreto 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente, Enero 1986.
9. Ley de lo Contencioso Administrativo Decreto 119-96 del Congreso de la República y sus reformas.

10. Ley del Organismo Judicial Decreto 2-89 del Congreso de la República y sus reformas
11. Sentencias de la Sala 2ª. De lo Contencioso Administrativo de 1996, 1997, 1998 y 1999.

III. DICCIONARIOS

1. **REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA***. Vigésima edición. 1992. UNIGRAF. SL. España. pp.1513.
2. **OSSORIO, Manuel *DICCIONARIO DE CIENCIAS JURÍDICAS, POLÍTICAS Y SOCIALES***. ed. Heliasta S.R.L. 1981. Argentina. pp. 797.

IV. PUBLICACIONES.

1. Carbonell y Sánchez, Miguel, "Sobre el Concepto de Jurisprudencia en el sistema jurídico mexicano", *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, nueva serie, año XXIX, núm. 87, septiembre-diciembre de 1996. <http://www.juridicas.unam.mx/infojus/fij.htm> (rubro Publicaciones electrónicas).
2. GUATEMALA, CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD. Gacetas jurisprudenciales de la Corte de Constitucionalidad de No.1 (Enero a Junio de 1986) a No. 53. (Julio a Septiembre de 1999) impresas y en CD.
3. GUATEMALA, ORGANISMO JUDICIAL. Gacetas de los Tribunales, Corte Suprema de Justicia del 1er. Semestre 1996 al 1er. Semestre 1999.

4. Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario Caracas Venezuela
11 al 17 de Septiembre de 1975. *VII JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO.*
5. OEA/BID. Reforma Tributaria para América Latina, *Modelo de Código Tributario para América Latina*, preparado por el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, 2ª. Edición 1968. Washington D.C. E.U.A.