INCONSTITUCIONALIDAD GENERAL PARCIAL

EXPEDIENTE 2836-2012
CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD, INTEGRADA POR LOS MAGISTRADOS: MAURO RODERICO CHACÓN CORADO, QUIEN LA PRESIDE, HÉCTOR HUGO PÉREZ AGUILERA, ROBERTO MOLINA BARRETO, GLORIA PATRICIA PORRAS ESCOBAR, ALEJANDRO MALDONADO AGUIRRE, HÉCTOR EFRAÍN TRUJILLO ALDANA Y RICARDO ALVARADO SANDOVAL. Guatemala, dieciocho de diciembre de dos mil doce.

Se tiene a la vista para dictar sentencia, la acción de inconstitucionalidad general parcial de los artículos 1, 2, 3, 4, 5, 7, 27 y 32 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República, "Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando", promovida por el abogado Gabriel Orellana Rojas, quien actúo bajo su propio auxilio y el de los abogados Fernando Javier Méndez Bercián y Juan Luis Soto Monterroso. Es ponente en el presente asunto el Magistrado Vocal IV, Alejandro Maldonado Aguirre, quien expresa el criterio del Tribunal.

ANTECEDENTES

I. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DE LA IMPUGNACIÓN

El accionante de la inconstitucionalidad afirma, por una parte: **a)** que con bastante precariedad de la técnica legislativa, en cada artículo se omitió indicar y consignar la identificación del precepto normativo preexistente objeto de reforma (lo que atenta contra el Principio de Seguridad), los artículos 1, 2, 3, 4 y 5 impugnados, reformaron los artículos 31, párrafos tercero y cuarto, 37 literal b), al que le adicionó un último párrafo, 39, 44 y 44 "A", respectivamente, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92 del Congreso de la República, y según lo dispuesto en el artículo 77 del mismo Decreto, empezó a regir ocho días después de su publicación en el Diario Oficial, es decir, inició su vigencia el veinticinco de febrero de dos mil doce. Lo anterior, quiere decir, que cobraron vigencia después del uno de enero de dos mil doce, cuando ya se había iniciado el cómputo del año fiscal que habría de vencer el treinta y uno de diciembre de dos mil doce, lo cual quiere decir que, de manera sustancial, temporal y súbitamente fue alterado el período tributario anual iniciado el uno de enero de dos mil doce, gracias a las reformadas contenidas en el Decreto 4-2012 del Congreso de la República, las cuales habrán de regir únicamente por poco más de diez meses, toda vez que, a partir del uno de enero de dos mil trece, iniciará la vigencia del régimen de dicho impuesto, pero conforme las normas contenidas en el Decreto 10-2012 del Congreso de la República, según lo prescrito en el artículo 181 numeral 1, de éste último; **b)** que el Preámbulo de la Constitución Política de la República de Guatemala, afirma que gobernados y gobernantes deben proceder con absoluto apego a derecho, lo que, implica que unos y otros deben actuar conforme al Principio de Buena Fe; de esa cuenta, conforme lo prescrito en los artículos 1º y 2º de la misma, el Estado guatemalteco se organiza para proteger a la persona, tiene como fin supremo la realización del bien común y como deber garantizarle a los habitantes, entre otros, valores la libertad, la justicia, la seguridad y la paz. Conteste con lo anterior, en el artículo 17 de la Ley del Organismo Judicial, reconoce expresamente que los derechos se deben ejercitar conforme a las exigencias de la buena fe. En el caso del poder público, conforme lo prescrito en los artículos 152 y 154 constitucionales, los gobernantes y gobernados han de proceder con absoluto apego al derecho, el ejercicio del poder está sujeto a las limitaciones señaladas por la propia Constitución y por la ley, y

que los funcionarios y empleados públicos son depositarios de la autoridad y jamás superiores a ella. En ese contexto, como lógica consecuencia, se configura la garantía constitucional innominada basada en la protección a la confianza legítima y la protección jurídica del administrado respecto a las actuaciones estatales. Que esta Corte, en la sentencia de diez de julio de dos diez, dictada dentro del expediente un mil doscientos cincuenta y ocho – dos mil, estimó que la seguridad consiste en la confianza que tiene el ciudadano, dentro de un Estado de Derecho, hacia el ordenamiento jurídico, es decir, que el conjunto de leyes de que se compone la legislación, debe ser coherente e intelegible, en tal virtud las autoridades en el ejercicio de sus facultades legales, deben actuar observando dicho principio; **c)** que la Sala Novena de Revisión de la Corte Constitucional colombiana, en sentencia de dieciséis de julio de dos mil nueve, en el expediente T – dos millones doscientos treinta y cuatro mil ciento uno, expuso algunos conceptos que valen para nuestro ordenamiento constitucional, tales como el principio de la confianza legítima, que consiste en una proyección de la buena fe que debe gobernar la relación entre las autoridades y los particulares, partiendo de la necesidad de que éstos tienen de ser protegidos frente actos arbitrarios, repentinos o improvisados por parte del Estado. Igual, dicho principio procura para que no sean vulnerados las expectativas fundadas que se habían producido o generado en acciones u omisiones estatales prolongadas en el tiempo, y consentida expresa o tácitamente por la administración, ya sea de comportamientos activos o pasivos, regulación legal o interpretación normativa. Que asimismo, como todo principio no es absoluto, por lo que corresponderá al criterio de proporcionalidad y factores propios del caso concreto, el sentido de la solución administrativa y/o órdenes judiciales. Además, que la interpretación del mismo precepto (confianza legítima) debe hacerse bajo el entendido de que es aplicable para situaciones jurídicas susceptibles de modificación, y no sobre derechos adquiridos, puesto que para estos últimos el ordenamiento jurídico contempla mecanismos específicos de protección; **d)** que nuestra Constitución Política de la República de Guatemala, como ocurre como en muchas otras, no enumera el Principio de la Buena Fe como una de las garantías nominadas (al igual que el de Confianza Legítima y Respeto por el Acto Propio en las actuaciones del poder público), esa omisión no implica en manera alguna, que los rechace, sino que todos se originan del techo ideológico que conforma su Preámbulo, en cuanto puntualiza la necesidad de promover un orden institucional en el que gobernados y gobernantes procedan con absoluto apego a Derecho. El autor chileno, José Antonio Ramírez Arrayás, afirma que *"…en el ámbito del Derecho Público podría entenderse la buena fe como un principio al que debe someterse el intérprete del derecho y que exige entender el comportamiento de las personas y de los sujetos del derecho en general al imperativo de la lealtad y de la honestidad. Esta actuación supone obrar dentro de los límites de la justicia, la equidad y la discrecionalidad debida"*. En referencia al mismo principio, el Tribunal Constitucional colombiano, ha señalado que debe entenderse como un imperativo de honestidad, confianza, rectitud, decoro y credibilidad que se presume en todas las actuaciones y se erige en pilar fundamental del sistema jurídico, además que, incorpora un valor ético de la confianza y significa que el hombre cree y confía que una declaración de voluntad surtirá, en un caso concreto, sus efectos usuales, es decir, que los mismos que ordinaria y normalmente ha producido en casos análogos; de igual manera, orienta el ejercicio de las facultades discrecionales de la administración pública. Así también, en otros fallos, el mismo tribunal precisó que el espectro de su aplicación no se limita al nacimiento de las relaciones jurídicas sino que se extiende al desarrollo de las

mismas, hasta su extinción, de tal manera, que los operadores jurídicos en el curso de tales relaciones deben adecuar su comportamiento a parámetros significativos de lealtad y honestidad, además que, entre otras, tiene dos manifestaciones concretas, el respeto por el acto propio y la confianza legítima, que en su conjunto, previenen a los operadores jurídicos de contravenir sus actuaciones precedentes y de defraudar las expectativas que generan en los demás, a la vez que compele a las autoridades y los particulares a conservar una coherencia en sus actuaciones; **e)** describe que esta Corte, en la sentencia de veinticinco de marzo de dos mil cuatro, dictada dentro del expediente un mil ochenta y seis – dos mil seis, explicó que el texto del el artículo 44 constitucional, incorpora una garantía innominada que propugna porque las bases de las leyes se emitan con el objeto de regular determinada conducta en una sociedad, deben partir de una base razonable, la que en la doctrina de la materia se ha denominado como el debido proceso sustantivo en la elaboración de una ley, que debe ser observado por aquellos Organismos del Estado con potestad legislativa o cuasilegislativa, especialmente, cuando pretenda excluir a una persona individual del goce de un beneficio, con el objeto de que esa exclusión sea razonable, justa y emitida dentro de los límites constitucionales. Asimismo, refiere que esta Corte, en la sentencia de trece de agosto de dos mil tres, dentro de los expedientes acumulados ochocientos veinticinco, un mil trescientos cinco y un mil trescientos cuarenta y dos – dos mil, razonó que concurre vicio de inconstitucionalidad, cuando un órgano con potestad legislativa, de manera arbitraria y discriminatoria, priva a una persona del goce de un derecho adquirido; **f)** que todos los artículos que impugna, violan el principio de legalidad contenido en los artículos 1º, 2º, 152, 154, 203 y 204, y además, el 44 constitucionales.

Por otra parte, con base en lo indicado en el párrafo anterior, el accionante simplemente refiere que: **a)** el artículo 7 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República, que adicionó el artículo 14 "A" (de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República), infringe los artículos 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, 44, 152, 154, 175, 204, 239 y 243 constitucionales. Agregó que, mediante dicha disposición, se crea una base imponible por analogía; **b)** el artículo 27 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República (que reformó el artículo 20 del Decreto 20-2006 del Congreso de la República, "Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria"), conculca los artículos 1º, 2º, 44, 132, 152 y 154 constitucionales. En este punto, únicamente agregó que la vulneración en que porque se imponen condiciones regulatorias no razonables para la circulación de la moneda nacional emitida por la exclusiva potestad del Estado, al restarle poder liberatorio ante las actuaciones estatales; y **c)** el artículo 32 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República (que adicionó el texto al artículo 30 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario), viola los artículos 1º, 2º, 44, 152 y 154 constitucionales.

II. TRÁMITE DE LA INCONSTITUCIONALIDAD

Se decretó la suspensión provisional de los artículos 2 y 27 impugnados, en resolución de cuatro de octubre de dos mil doce, en la que se decidió que, por el efecto derogatorio del último artículo referido, recobrara vigencia el que derogó. **Se dio audiencia** por quince días comunes al Congreso de la República de Guatemala, al Ministerio de Finanzas Públicas, al Ministerio de Economía, a la Cámara de Comercio de Guatemala, a la Superintendencia de Administración Tributaria y al Ministerio Público. Oportunamente se señaló día y hora para la vista.

III. RESUMEN DE LAS ALEGACIONES

A) El accionante, reiteró lo expuesto en su escrito inicial, así como que se declare con lugar la acción de inconstitucionalidad. **B) El Congreso de la República de Guatemala** manifestó que: **a)** respecto a la precariedad en la técnica legislativa, no es necesario hacer la indicación en cada artículo la referencia del que se reforma en la nueva ley; **b)** respecto a la supuesta y súbita alteración del período fiscal por las normas contenidas en el Decreto 4-2012 del Congreso de la República, porque inició su vigencia después del uno de enero de dos mil doce, el accionante no tomó en cuenta, o no quiso manifestar, que el Decreto 10-2012 del Congreso de la República ([argumento toral de la impugnación] que en su Libro I contiene el "Impuesto Sobre la Renta"), si bien es cierto fue publicado en el Diario Oficial, el cinco de marzo de dos mil doce, y cobró vigencia ocho días después de su publicación, también lo es que, según lo establecido en el artículo 181, hace excepción del mismo (del impuesto), toda vez que indica que empezará a regir el uno de enero de dos mil trece, por lo que, contrario a lo que afirma el accionante, no se está afectando el período fiscal; de esta manera, no se viola, tergiversa o contradice ninguno de los artículos constitucionales señalados; **c)** que el Decreto 10-2012 del Congreso de la República no infringe el Principio de la Buena Fe, porque este sirve de base para que las partes de un proceso observen una conducta honesta; no obstante, la emisión de una ley no es un proceso judicial, y sin embargo, dicho ente, al emitir esa normativa, actuó dentro del ámbito de sus funciones constitucionales; **d)** que de conformidad con el artículo 43 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, los tribunales de la República deben emitir sus resoluciones observando la jurisprudencia de esta Corte, de donde se deduce que no puede tomarse en cuenta la jurisprudencia extranjera, en este caso, la del Tribunal Constitucional de Colombia que invoca el accionante; **e)** que no es atendible la tesis en cuanto a la garantía de razonabilidad, pues en los decretos en mención, no excluyen a ninguna persona individual del goce de un beneficio; es decir, no existe una exclusión arbitraria y discriminatoria que prive a una persona individual o jurídica del goce de un derecho adquirido; y **f)** que tampoco se vulneró el principio de legalidad, porque ese Organismo actuó dentro de la facultades que le confieren los artículos 157 y 171 constitucionales. Solicitó que se declarara sin lugar la inconstitucionalidad pretendida. **D) El Ministerio de Finanzas Públicas,** manifestó que: **a)** en cuanto a la impugnación de los artículos 1, 2, 3, 4 y 5, indica: **a.1)** que fueron aprobadas atendiendo al mandato que la misma Constitución Política de la República de Guatemala le otorga al Congreso de la República, en cuanto a la facultad exclusiva que le corresponde para crear leyes tendientes a la modernización del Estado de Guatemala, determinar las bases de recaudación tributaria, y además, en congruencia con la legalidad establecida en el artículo 239 constitucional; **a.2)** que el objetivo principal de la vigencia de esos artículos (conjuntamente con otros contenidos en el Decreto 10-2012 del Congreso de la República), es trasladar al Estado de Guatemala la seguridad, el orden y la modernización que el sistema fiscal requiere para la evolución y globalización que los mercados latinoamericanos e internacionales han implementado para la mejor y más justa captación de los impuestos que los contribuyentes deben proporcionar a los Estados, que se traducen en mejor educación, salud, seguridad, y en general, el mejor desarrollo como nación. Además, la discusión de las mencionadas disposiciones fue consensuada con diferentes sectores de la sociedad guatemalteca, que tienen como objetivo específico el luchar contra el flagelo la defraudación y el contrabando fiscal; **a.3)** que, en cuanto a que las normas atacadas alteran súbitamente el marco jurídico original del período impositivo comprendido del uno

de enero al treinta y uno de diciembre de dos doce, la interpretación que hace el accionante es errónea y no tiene sustento legal en virtud que, enmarcándose dentro de una vigencia ordinaria y normada, el propio Decreto estableció la fecha en que cobran vigencia las normas impugnadas, que fue a partir del veinticinco de febrero de dos mil doce; por otra parte, la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta (que tiene vigencia en cuanto a las normas no reformadas, adicionadas o modificadas hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil doce) es la que regula lo relacionado al período impositivo, cuyo plazo debe ser declarado por los contribuyentes del primer al último día calendario de cada año fiscal, entiéndase como el período de liquidación definitiva anual, y que consiste en aplicar a la renta imponible determinada conforme los artículos 38 y 39, al pago definitivo anual del Impuesto Sobre la Renta, por lo que, en tanto el Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala no modificó el texto de las disposiciones que determinan el período impositivo, no es cierto que se haya alterado sustancialmente el marco jurídico del período impositivo anual correspondiente al año dos mil doce; **b)** que el artículo 7 no contraviene ningún artículo y principio consagrado en la Carta Magna, toda vez que es una adición que no se encontraba regulada en la norma original de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. El debito fiscal debe entenderse como el precio de venta de los bienes y servicios, donde ya se incluyan los descuentos concedidos por la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta y que servirán de base para el pago del Impuesto al Valor Agregado, lo cual significa que no es pagado en forma directa por el contribuyente tributario afecto sino por el consumidor final; para el caso de las empresas manufactureras, dicho impuesto pueden reembolsarlo con la solicitud de devolución de crédito fiscal. Con la nueva figura jurídica, no se trata de que la Administración cree figuras legales análogas para poder imponer bases impositivas a su antojo en deterioro de los contribuyentes (contraponiéndose al principio de legalidad consagrado en la propia Carta Magna), sino, por el contrario, esas disposiciones están encaminadas a brindar seguridad jurídica y certeza en la aplicación de las bases imponibles, a diferencia de cómo se manejaba este aspecto anteriormente. En su contexto, el artículo atacado prácticamente regula la forma en que debe determinarse la base imponible para la generación del débito fiscal y lo que se trata es de cuidarse de la defraudación tributaria que se ha venido dando a lo largo de los años, donde el fisco se perjudicaba por ese motivo, sobre todo por el reporte de las facturaciones de las entidades productoras o distribuidoras que a la larga venían duplicando el valor de la producción donde ya se incluía el Impuesto al Valor Agregado que, al fin de cuentas, es el consumidor final el que lo paga directamente en las cajas fiscales, generando con esto una defraudación tributaria, ya que no solo incluían el valor agregado en la venta final, sino que todavía generaban reportes anómalos en la informaciones de venta, con lo cual venía a pagar menos Impuesto Sobre la Renta de los reportes finales en las declaraciones y liquidación final del impuesto. De esa manera, se trata de transparentar los procedimientos y se creó la figura legal de la solicitud de débito fiscal, que se incluya en el precio de la venta o de la distribución final del bien o servicio que esté afecto al Impuesto Sobre la Renta, normándose que, en caso un contribuyente en el plazo de tres meses reporte en su facturación precios de ventas promedios menores al costo de adquisición o producción de bienes, la Administración Tributaria podrá determinar la base del cálculo del débito fiscal, tomando en consideración el precio de venta del mismo producto en otras operaciones del mismo contribuyente u otros del mismo giro, y dentro del mismo plazo. Además, en resguardo del derecho defensa, el propio contribuyente podrá justificar las razones por las

cuales se produjo dicha situación, acreditándolo con los informes que acrediten sus ingresos reales para la solicitud de débito fiscal. Dicho ente estima que, en un noventa por ciento, las entidades contribuyentes están de acuerdo con la adición del artículo; sin embargo, habrá otras que se oponen a transparentar sus reportes de facturación de ventas, por temor a que se les detecte la defraudación que por años han venido llevando a cabo en perjuicio del fisco. Con ese procedimiento, en ningún momento la Administración Tributaria se arroga funciones de creación de leyes (que le corresponde al Congreso de la República), ni tampoco crea bases imponibles por analogía, debido a que es la misma ley la que determina la forma de poder generar esa base imponible por los reporte del mismo contribuyente, o de otros del mismo giro, en el plazo ahí establecido (lo cual es conteste con lo prescrito en los artículos 3 y 4 del Código Tributario); **c)** en cuanto a la impugnación del artículo 27, la tesis sentada es errónea y carente de fundamento de derecho, en virtud que los términos acuñados por el accionante no son los utilizados en la referida norma. En Guatemala el poder liberatorio de la moneda debe entenderse como la actividad en que los establecimientos comerciales no pueden negarse a aceptar billetes de uno, cinco, diez, veinte, cincuenta, cien y doscientos quetzales, en las compras por parte de los clientes. El Banco de Guatemala señala que los billetes y monedas denominados quetzal, serán los únicos de curso legal en el territorio nacional, lo que lo implica que el pago de cualquier deuda con esa moneda no puede ser rechazado cuando se realiza con su expresión física, billetes y monedas. Conforme el texto de la norma atacada, la Administración Tributaria tendrá la facultad de fiscalizar en los procesos de pago que realicen los contribuyentes para respaldar los costos y gastos deducibles que sean justificables como créditos fiscales que sobrepasen los treinta mil quetzales, lo anterior, con el ánimo de que los gastos en que incurran las entidades contribuyentes en la producción y distribución de bienes y servicios con efectos tributarios, en la declaración definitiva, sean fiscalizables al igual como se hace con la figura del Débito Fiscal y no sea una facultad o requisito propio o discrecional para generar el crédito fiscal a requerir posteriormente por las entidades en las declaraciones tributarias que realicen que, en su mayoría, hacen sobrevalorando el precio pagado en producción y servicios para obtener mayor crédito fiscal. Por otra parte, indica que la Administración Tributaria de ninguna forma trata de tener injerencia con la política monetaria en Guatemala como lo quiere hacer ver el accionante (quien indica que se imponen condiciones no razonables); por el contrario, se crearon sistemas de modernización que facilitan para el contribuyente la forma de efectuar los pagos y, para la Administración Tributaria, su fiscalización, sobre todo, para la devolución de crédito fiscal. El poder liberatorio de la moneda nada tiene que ver con la fiscalización, porque distinto sería que la norma estipulara que el pago podría hacerse en al alguna otra moneda (dólar, euro, peso mexicano, etc), caso en el que sí se atentaría contra el poder liberatorio de la moneda. Por último, acerca del párrafo que prescribe que las obligaciones tributarias que se generen por algunas clases de actos o contratos que se paguen por medios distintos al dinero en efectivo, deben de constar en escritura pública, esa es una formalidad que obedece a las modificaciones y actualizaciones al Código de Comercio de Guatemala; además, del control que deben generar este tipo de actos para evitar y erradicar el lavado de dinero, como ilícito penal y la defraudación tributaria propiamente dicha; **d)** respecto a la denuncia de vulneración del artículo 32, indica que la misma genera una ventana a la fiscalización y globalización administrativa moderna para la Administración Tributaria, de acuerdo a las facultades que le otorgan los artículos 1 y 14

del Código Tributario, debido a que son esenciales para velar que el Estado de Guatemala pueda llevar el control sobre las declaraciones, negocios y actos que puedan generar base imponible para el pago de los tributos en general. No se trata de conculcar el principio básico de la confidencialidad de los contribuyentes, sino al contrario, cuando se generen dudas sobre actos o contratos que generen la base imponible para el pago de impuestos, poder requerir de los interesados la documentación necesaria a fin de establecer y esclarecer sobre los hechos tributarios que han generado la duda. Lo anterior, es conteste con lo prescrito en los artículos 98 del Código Tributario, y 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. En otras palabras, la norma resulta ser una herramienta administrativa para poder fiscalizar y controlar la determinación o generación de tributos, con las reservas de la propia Constitución Política de la República de Guatemala y las leyes especiales en materia de confidencialidad. Solicitó que se declarara sin lugar la acción de inconstitucionalidad. **D) La Superintendencia de Administración Tributaria y el Ministerio de Economía,** coincidentemente, manifestaron: **a)** respecto a los artículos 1, 2, 3, 4 y 5 impugnados, que el accionante no cumplió con el presupuesto elemental para el planteamiento de este tipo de acciones, como es el del análisis comparativo y la debida confrontación entre la norma impugnada y la constitucional vulnerada, y la razón para que la misma deba ser expulsada del ordenamiento jurídico; además, se debe respetar el hecho de que el legislador observó las disposiciones contenidas en la Constitución Política de la República (sobre todo el principio de legalidad), al momento de realizar las reformas tributarias. Por otra parte, respecto a la vigencia de las normas, los artículos 239 y 243 constitucionales exigen que el mismo se fije por el Congreso de la República; es así como en el artículo 7 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se cumple con tal aspecto y, con el objeto de determinar el nacimiento de la obligación tributaria, dispone como elemento temporal del hecho generador, que el mismo se genera cada vez que se producen rentas gravadas. Es decir, que el impuesto es instantáneo, por lo tanto, con reforma incluida en la norma impugnada no se modifica ese elemento temporal (el período impositivo queda exactamente igual), así como tampoco la cuantía ni la tarifa. Por último, en cuanto al artículo 2, que adiciona un último párrafo, precisó que la misma era consecuencia de la sentencia emitida por esta Corte, dentro del expediente tres mil cuatrocientos cincuenta y ocho – dos mil diez; **b)** respecto a la impugnación del artículo 7, de igual manera se puede notar que el accionante no realiza ninguna confrontación entre esa norma y los artículos constitucionales, los que únicamente menciona pero no indica la manera en que las mismas son infringidas; **c)** en cuanto a la impugnación del artículo 27, debe considerarse que tanto la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria como el Código Tributario, facultan a la Administración Tributaria para solicitar los documentos de soporte que considere necesarios para poder tener la certeza jurídica que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias de conformidad con la ley; de esa manera, con la modificación que contiene ese artículo, los contribuyentes tendrán la confianza legítima que mediante un documento público (escritura pública), sus operaciones se encuentran con el respaldo respectivo y podrán tener las pruebas necesarias al momento de una verificación por parte de la Administración Tributaria. Solicitaron que se declare sin lugar la inconstitucionalidad presentada. **E) La Cámara de Comercio** expresó que coincide con el planteamiento de inconstitucionalidad porque, en cuanto a la impugnación de los artículos 1, 2, 3, 4 y 5, el cambio del marco jurídico del Impuesto Sobre la Renta, cuando el año fiscal ya había iniciado, vulnera los principios

constitucionales (de Seguridad, Confianza Legítima, Buena Fe, Razonabilidad y de Legalidad), pues genera un ambiente de desconfianza, inseguridad e incertidumbre para los contribuyentes que son sorprendidos por cambios posteriores en la legislación, lo que afecta la posición jurídica que cada contribuyente asumió al inicio del período fiscal. Por otra parte, en cuanto a la impugnación del artículo 7, también vulneran los principios indicados y, además, en el caso del débito fiscal, el mismo no puede vincularse al costo de adquisición o producción, debido a que son conceptos que corresponden al Impuesto Sobre la Renta y no al Impuesto al Valor Agregado, así como tampoco es viable permitir que se ajuste el débito (ventas) conforme los precios del mismo producto de otros contribuyentes, como el caso de los espectáculos públicos, donde el precio no puede atarse al costo del mismo, toda vez que es incierto y en algunos casos no llega a cubrirlo; además, perjudicaría aquellos que persiguen fines benéficos de recaudación. Se limitó a solicitar que se tuviera por evacuada la audiencia conferida.

IV. ALEGATOS EN EL DÍA DE LA VISTA PÚBLICA

A) El accionante, reiteró lo expuesto en su escrito inicial, así como que se declare con lugar la acción de inconstitucionalidad. **B) El Congreso de la República de Guatemala, el Ministerio de Finanzas Públicas, el Ministerio de Economía, y la Superintendencia de Administración Tributaria**, respectivamente, reiteraron los argumentos vertidos con anterioridad. **C) El Ministerio Público** expresó que: **a)** en cuanto a la impugnación del artículo 1, el hecho de que establezca el porcentaje entre una base imponible u otras, es una situación que emana de la potestad legislativa del Congreso de la República, no constituyendo éste derecho del contribuyente como lo interpreta el accionante. De esta manera, la base imponible del impuesto en la forma establecida en ese artículo, sí observa los principios de equidad y justicia tributaria y de capacidad de pago, acorde a lo dispuesto en el artículo 243 constitucional; **b)** en cuanto a la impugnación del artículo 2, si bien es cierto que existe una manera distinta de fijar la renta imponible para efecto de aplicación del porcentaje que establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y determinar el impuesto a pagar en lo que se refiere a las personas individuales y jurídicas no mercantiles (entre éstas los que prestan servicios profesionales, técnicos o de naturaleza no mercantil, arrendamiento, así como las que obtengan en concepto de dietas), dadas las actividades a que se dedican las mismas y la forma en que perciben los ingresos, no se denota una desigualdad o discriminación evidente que transgreda el principio de equidad y justicia tributaria y, por ende, la capacidad contributiva de las personas individuales o jurídicas no mercantiles, pues resulta razonable una forma distinta de determinación del impuesto sobre la renta y la fijación de las tarifas a aplicar para efectos del establecimiento del monto final del tributo a pagar; **c)** en cuanto a la impugnación del artículo 3, específicamente los incisos b) y s), son aplicables únicamente a aquellos contribuyentes que hubiesen optado por el tipo impositivo regulado en el artículo 72 de dicha ley; es decir, a aquellos que optaron por el pago trimestral vencido sin perjuicio de la liquidación definitiva anual, en donde se establece la posibilidad de contribuyentes que realicen actividades temporales menores de un año (período especial de liquidación); igualmente, se exceptúa a quienes hubiesen tenido pérdidas fiscales durante dos períodos de liquidación definitiva anual o que tengan una margen bruto inferior al cuatro por ciento del total de sus ingresos gravados, de ahí que no existe violación al principio de igualdad. De igual manera, el artículo atacado no violenta el principio de capacidad de pago puesto que, al incluir dentro de los costos y gastos no deducibles de la renta bruta, el excedente del noventa y siete por ciento de la

misma, este puede ser trasladado exclusivamente al período fiscal siguiente (para los contribuyentes sujetos al régimen del artículo 72), la disposición sitúa en una justa ponderación las deducciones respectivas dentro del régimen optativo relacionado, pero también observa la necesidad del Estado de percibir impuestos que le permitan la prestación de los servicios públicos. Por último, el espíritu de las reformas, es evitar que los contribuyentes de ese régimen del Impuesto Sobre la Renta, declaren pérdidas fiscales de manera reiterada en detrimento del fisco, no obstante estar obteniendo utilidad contable; **d)** en cuanto a la impugnación del artículo 4, que el accionante indica que grava ingresos brutos de una mínima renta imponible con el Decreto 73-2008, se puede advertir que este decreto es claro en indicar en su artículo 1, el hecho generador, el que, no es similar al establecido en los artículos 1, 2 y 8 del Decreto 26-92. De esta manera, no se genera el supuesto vicio denunciado, ni colisiona con los artículos 239 y 243 constitucionales; **e)** en cuanto a la impugnación del artículo 5, reiteró lo que manifestó en relación a la objeción del artículo indicado en la literal b) anterior; y **f)** referente a la impugnación del artículo 7, que regula que si un contribuyente está reportando como base del crédito fiscal un determinado monto, la Administración Tributaria puede determinar si la base de cálculo del débito fiscal se hizo correctamente por parte del contribuyente, el mecanismo que va a utilizar es la consideración que otros contribuyentes han realizado sobre el mismo producto en el mismo plazo, para determinar si lo declarado es correcto; en su defensa, aquél podrá justificar y demostrar las razones de la diferencia. Por tal razón, estima que el mismo no viola el derecho de igualdad. Solicitó que se declare sin lugar la inconstitucionalidad.

CONSIDERANDO

- I -

La acción directa de inconstitucionalidad precede contra leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general que contengan vicio parcial o total de inconstitucionalidad, y persigue que la legislación se mantenga dentro de los limites que la propia Constitución ha fijado, excluyendo del ordenamiento jurídico las normas que no se conforman con la misma, anulándolas con efectos "*erga omnes*" (artículos 267 de la Constitución; 133 y 134 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad). El análisis para establecer la incompatibilidad entre la Ley y la Constitución debe ser eminentemente jurídico, sin sustituir el criterio del legislador sobre la oportunidad o conveniencia de las decisiones tomadas. Los actos y las normas que se originan de decisiones de los poderes legítimos, tienen una presunción de constitucionalidad, lo que trae como consecuencia invalidarlos sólo cuando contravienen los preceptos supremos del orden constitucional. Esta situación se manifiesta cuando se trata de la ley, que es la expresión más genuina del órgano legislativo, el que dispone de distintas alternativas en su potestad ordenadora, siempre dentro del marco fijado por el constituyente. De esa manera, tal como en otras oportunidades lo ha resuelto la Corte de Constitucionalidad, puede declararse la invalidez de leyes cuando resulte evidente la contradicción con la Constitución y el bloque de constitucionalidad, y existan razones sólidas para hacerlo.

La Constitución Política de la República de Guatemala preceptúa en el artículo 267 que compete a esta Corte, como supremo tribunal en materia de constitucionalidad, conocer de las acciones contra leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general que contengan vicio parcial o total de inconstitucionalidad, a efecto de establecer si existe contradicción entre las normas denunciadas de inconstitucionalidad y las disposiciones

fundamentales contenidas en la Constitución que indicadas por quien accionare . Al constatarse que las disposiciones legales o reglamentarias impugnadas contienen vicio total o parcial de inconstitucionalidad, esta Corte deberá disponer su exclusión del ordenamiento jurídico; en caso contrario, deberán mantenerse incólumes dentro del mismo.

- II -

El abogado Gabriel Orellana Rojas, promueve acción de inconstitucionalidad general parcial, en contra de los artículos 1, 2, 3, 4, 5, 7, 27 y 32 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República, "Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando", mediante los que, respectivamente, reguló lo siguiente: **a)** reformó la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92 del Congreso de la República, en los artículos 31, párrafos tercero y cuarto, 37 literal b) (al que le adicionó un último párrafo), 39, 44 y 44 "A"; **b)** adicionó el artículo 14 "A" de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República; **c)** reformó el artículo 20 del Decreto 20-2006 del Congreso de la República, "Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria"; y **d)** incorporó contenido al artículo 30 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República.

Argumenta el accionante, que conforme lo dispuesto en el artículo 77 del Decreto impugnado, el mismo empezó a regir ocho días después de su publicación en el Diario Oficial, es decir, el veinticinco de febrero de dos mil doce, lo cual, significa que inició su vigencia después del uno de enero de dos mil doce, cuando ya se encontraba en curso el periodo fiscal actual, que vence el treinta y uno de diciembre de dos mil doce; de esa forma, de manera sustancial, temporal y súbitamente fue alterado período tributario anual iniciado el uno de enero de dos mil doce, lo que, a su parecer vulnera los principios de seguridad, confianza legítima, buena fe, razonabilidad y legalidad, contenidos en los artículos 1º, 2º, 44, 152, 154, 203 y 204 constitucionales.

Adicionalmente, en cuanto al artículo 7, argumentó que mediante el mismo se crea una base imponible por analogía; y, en relación al artículo 27, que además, infringe el artículo 132 constitucional, porque impone condiciones regulatorias no razonables para la circulación de la moneda nacional emitida por la exclusiva potestad del Estado, al restarle poder liberatorio ante las actuaciones estatales.

- III -

Esta Corte, luego del estudio de la presente acción de inconstitucionalidad general parcial, puede determinar que la tesis de la acción se basa esencialmente en el ámbito temporal para la aplicación de las normas atacadas, porque, a lo largo de la exposición impugnativa, el accionante denuncia que tales preceptos vulneran los principios de seguridad, confianza legítima, buena fe, razonabilidad y legalidad, enunciados en el Preámbulo y positivados en los artículos 1º, 2º, 44, 152, 154, 203 y 204 de la Constitución Política de la República. Denuncia también que, conforme el artículo 77 del Decreto cuestionado, las disposiciones legales citadas iniciaron su vigencia el veinticinco de febrero de dos mil doce, es decir, después de empezado el período fiscal el uno de enero de dos mil doce, que vence el treinta y uno de diciembre del mismo año. En lo referente a los artículos 7 y 27 citados, sólo agrega, sin mayor confrontación, que se crea una base imponible por analogía y que se imponen condiciones regulatorias no razonables para la circulación de la moneda nacional, emitida por la exclusiva potestad del Estado, al restarle poder liberatorio ante las actuaciones estatales.

En tal sentido, este Tribunal, estrictamente atenido al principio dispositivo típico

del examen de inconstitucionalidad, se pronunciará, en primer término, sobre la señalada vulneración del principio de la seguridad jurídica, contenido en el artículo 2 constitucional, pues, respecto a los demás principios y normas constitucionales invocadas, la acción no plantea una confrontación jurídica, clara y razonada, respecto a los artículos 152, 154, 203 y 204 constitucionales; en lo concerniente a la vulneración del artículo 1° constitucional, su argumentado va íntimamente ligado a lo sustentado acerca del artículo 2° *ibidem*.

Como una cuestión previa al análisis de la acción, esta Corte estima pertinente indicar que, en el transcurso de la evolución jurídico-política de los Estados modernos, los tributos y las contribuciones, por la importancia que representan y su impacto en la economía de la sociedad, en su creación se han incorporado principios que, respondiendo a la necesidad de proveer de ingresos al Estado para el cumplimiento de sus fines hacia el bien común, de igual manera, se deben respetar y garantizar los derechos de las personas obligadas (contribuyentes) a pagarlos, a tal punto que, conforme el Derecho comparado, se ha llegado a admitir que la relación jurídica tributaria debe darse en un plano de igualdad de los contribuyentes frente al Estado.

Dentro de esos principios, se pueden mencionar los de legalidad, equidad, justicia tributaria, capacidad de pago, no confiscatoriedad, prohibición a la doble o múltiple tributación, que en forma general han quedado plasmados en las normas de rango constitucional, que en gran medida se han determinado como propios de la materia, así como, han servido de base para considerarla como una rama jurídica autónoma. De la misma manera, han servido para regular la actuación del órgano estatal facultado para crear los tributos, su debida aplicación, así como del cumplimiento por parte de los contribuyentes. La Constitución Política de la República de Guatemala, de manera muy particular en los artículos 239 y 243, acoge principios de esa categoría y, conforme a ellos, establece el contenido mínimo desde el punto de vista formal como material, que deben contener las normas jurídicas que crean, modifiquen, supriman o exoneren obligaciones tributarias.

En un Estado Constitucional de Derecho, las disposiciones contenidas en la normativa de superior jerarquía delimitan la actuación de los órganos o instituciones del poder público y establecen las garantías de los habitantes frente al ejercicio de esas funciones. De esta manera, en forma general, en la misma normativa (constitucional) se incluyen principios o valores de especial preponderancia, que se encuentran expresados normativamente como verdaderos deberes impuestos a la actuación del Estado. A partir de ahí, la ponderación particular que del texto de las normas constitucionales se efectúe respecto de los otros valores o principios que inspiran la organización social, será que el derecho positivo deberá regular las diferentes instituciones o materias contenidas en la misma, las cuales deberán ser coherentes con esos valores o principios, y que ante su ausencia, podrían catalogarse como ajenos al fin último del Estado, que es el bien común.

Para el caso del Estado de Guatemala, varios de esos principios o valores se encuentran contenidos en el artículo 2º, el cual prescribe que: *"Es deber del Estado garantizarle a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona"*. Respecto al caso específico del principio de seguridad, el mismo abarca también la seguridad en materia jurídica, la que este Tribunal ha considerado que consiste en la confianza que debe tener el ciudadano hacia el ordenamiento jurídico, incluido el de carácter tributario, dentro de un Estado de Derecho; es decir, que el conjunto de leyes, coherentes e inteligibles, garanticen seguridad y

estabilidad, tanto en su redacción como en su interpretación.

- IV -

Como se indicó, el planteamiento de la presente inconstitucionalidad general parcial, gira en torno en la aplicabilidad de las normas contenidas en el Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala, a partir de la fecha en que entraron en vigencia (veinticinco de febrero de dos mil doce), cuando ya había iniciado el período fiscal correspondiente a ese año (dos mil doce). En tal sentido, se hará análisis respectivo en relación a ese aspecto (la temporalidad de aplicación de las normas impugnadas), respecto a cada una de las disposiciones impugnadas, siguiendo la sucesión en que se encuentran dispuestas en el referido decreto, en la forma siguiente:

A) En cuanto a la impugnación de los artículos que reforman la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es importante tomar en cuenta que esa norma prescribe varios regímenes impositivos que determinan a los sujetos, el tipo impositivo y el período en que debe generarse y pagarse el impuesto respectivo. Dentro de los mismos, se pueden mencionar, entre otros (relacionados con los artículos impugnados): **a)** el concerniente a las rentas presuntas en las facturas especiales (artículo 31 de la Ley, reformado por el artículo 1 impugnado); **b)** el relativo a las personas individuales en relación de dependencia (artículo 37 de la Ley, reformado por el artículo 2 impugnado); **c)** el aplicable a las personas individuales y jurídicas que desarrollan actividades mercantiles y otros entes o patrimonios afectos (artículo 44 de la Ley, reformado por el artículo 4 impugnado); y, **d)** el aplicable a las personas individuales o jurídicas no mercantiles [artículo 44 de la Ley, reformado por el artículo 4 impugnado (que abarca a las personas individuales que presten servicios profesionales, técnicos o de naturaleza no mercantil, o servicios de arrendamiento, las que obtengan sus ingresos en concepto de dietas, y las personas jurídicas no mercantiles domiciliadas en el país que presten servicios técnicos o de naturaleza no mercantil, o de arrendamiento)].

Adicionalmente, en el artículo 72 de la misma Ley, se encuentra otro régimen (especial) denominado optativo, que es aplicable a las personas jurídicas y las individuales, domiciliadas en Guatemala, así como los otros patrimonios afectos y entes a que se refiere el segundo párrafo del artículo 3 de esa ley, que desarrollen actividades mercantiles, con inclusión de las agropecuarias, y las personas individuales o jurídicas enumeradas en el artículo 44 "A". e indica la referida disposición que los contribuyentes que opten por pagar el impuesto dentro de este régimen, determinaran su renta imponible, conforme a los artículos 38 y 39 de la misma (el 39 fue reformado por el artículo 3 impugnado).

De lo anterior, se puede interpretar que los regímenes establecidos pueden dividirse en obligatorios (que es el caso de los indicados en el párrafo que precede al anterior) y otro, optativo (referido en el párrafo anterior). Es decir, conforme el texto de la Ley, cuando un contribuyente se inscribe ante la administración tributaria debe indicar la actividad que desarrollará y de esta manera quedará incluido dentro del régimen que le corresponda, a menos que, por su propia voluntad, decida adoptar al régimen (optativo) establecido en el artículo 72. Así las cosas, a partir de ese momento, el mismo sabrá la forma de tributación a las cuales se somete, referente a tipo impositivo, periodo, fecha y forma de la presentación de declaraciones, documentación a presentar, entre otros.

De esta manera, para cada uno de los regímenes, la ley determina el período impositivo que le corresponde. En ese contexto, para el caso de los contribuyentes de los artículos 44 y 44 "A", su régimen de liquidación es de carácter mensual, sin embargo,

para el caso de las personas individuales en relación de dependencia (conforme el artículo 43 de la Ley), y los que se acojan por el régimen (optativo) del artículo 72, el período de liquidación definitiva es anual, y que para ambos casos principia el uno de enero y termina el treinta y uno de diciembre de cada año. No obstante esa similitud, por lo que se indica en los párrafos siguientes, no puede aplicarse el mismo criterio para los dos casos.

Por lo anterior, esta Corte estima que el artículo 2 del Decreto 4-2012 que adicionó el párrafo a la literal b) del artículo 37 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, viene a modificar las disposiciones normativas a que se encontraban vigentes (para el año dos mil doce) para los contribuyentes sujetos al régimen de personas individuales en relación de dependencia, porque su período impositivo resulta ser anual, y de esta manera, a su inicio, aquellos realizaron una estimación del impuesto sobre la renta que debían pagar, y sobre la misma, se le retendrá la parte correspondiente, sin perjuicio de la liquidación que al final del período deben presentar. En tal sentido, si en esa estimación al inicio del período fiscal, para la deducción de su renta bruta, el contribuyente tomó en cuenta todos las deducciones que podía realizar antes de la reforma incorporada por el artículo 2 ahora atacado, esa modificación crea incertidumbre en el contribuyente, debido a que no tiene la certeza de la cuota que tiene pagar en concepto de dicho impuesto, lo que redundaría que, al momento de su liquidación (al final del período), se le tenga que realizar un ajuste que formalmente al inicio no tenía estimado; lo que se traduce, en la falta de cumplimiento por parte de Estado, en brindar y proteger esa seguridad jurídica a que está obligado a cumplir, conforme los prescrito en el artículo 2 constitucional.

Por otro lado, como parte de esa seguridad jurídica a que está obligado el Estado a garantizar, debe dársele el mismo tratamiento a todos los contribuyentes que se encuentran dentro de ese régimen, porque, además de que no tienen la oportunidad de optar por el otro régimen (especial) establecido en el artículo 72 de la Ley, independientemente de la fecha en que resulten sujetos obligados a pago del referido impuesto, que para el caso de la presente inconstitucionalidad sería después del veinticinco de febrero de dos mil doce, su régimen siempre se determinará en forma anual, por lo que no podría dársele un trato desigual respecto a las otras personas que hayan adquirido esa condición de contribuyentes antes de esa fecha, debido a que frente a ley, adquieren igual condición.

Por las razones indicadas, esta Corte considera que el artículo 2 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República, confronta el principio de seguridad jurídica, normado en el artículo 2° de la Constitución Política de la República de Guatemala, en ese sentido, resulta pertinente declarar en cuanto a este punto con lugar la acción de inconstitucionalidad.

Ahora bien, debe tomarse en consideración que si bien la presente declaratoria de inconstitucionalidad, surtirá sus efectos a partir del día siguiente de la publicación del presente fallo en el Diario Oficial, también lo es que, la ejecutoriedad de la norma expulsada estará determinada al momento de la liquidación respectiva del período impositivo correspondiente del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil doce, la cual, formalmente debe materializarse en el período comprendido a los meses de enero a marzo del año dos mil trece, acto en el cual (la liquidación), las personas contribuyentes que están en relación de dependencia, determinarán el pago del impuesto sobre la renta que les corresponde, conforme a la depuración de su renta neta que dé como resultado, su renta imponible. Por lo tanto, al ser que su período impositivo está

fijado en forma anual, llegado ese momento de su liquidación, podrán depurar de su renta bruta, las deducciones establecidas en el artículo 37 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Decreto 26-92 del Congreso de la República), sin tomar en cuenta el último párrafo adicionado por el artículo 2 del Decreto 4-2012, por la declaratoria de inconstitucionalidad de la presente sentencia.

En cuanto al artículo 3 impugnado, que reformó el artículo 39 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, esta Corte estima oportuno indicar lo siguiente: **i)** como se relacionó en los párrafos precedentes, las personas (individuales o jurídicas), entes y patrimonios a que se refiere los artículos 44 y 44 "A" de la referida Ley, tienen el derecho de decidir en cumplir con el pago del impuesto sobre la renta, ya sea mediante los regímenes establecidos para cada uno de esos artículos, o bien, mediante el régimen determinado en el artículo 72 de la misma, el cual, dispone que el período de liquidación definitiva será anual (que principia el uno de enero y termina el treinta y uno de diciembre de cada año); y, **ii)** para efecto de la depuración de la renta bruta (y determinar la renta imponible), esas personas lo harán con base en lo prescrito en los artículos 38 y 39 ibid, que en el caso de éste último, dispone los costos y gastos que esos contribuyentes no pueden deducir de su renta bruta.

De esa manera, siendo que el período impositivo de esos contribuyentes es anual, y la reforma que prescribe el artículo 3 impugnado, entró vigencia a partir del veinticinco de febrero de dos mil doce, ese hecho sí alteró inesperadamente el período impositivo para el período fiscal del años dos mil doce. Sin embargo, este Tribunal estima oportuno hacer la consideración que no se puede aplicar el mismo criterio para estimar que desde el punto de la seguridad jurídica, ese hecho podría afectar a todos los contribuyentes que se encuentran en ese régimen, sino que únicamente a aquellos que al inicio de ese período hasta la fecha anterior en que entró en vigencia la norma, es decir, el veinticuatro de febrero de dos mil doce, toda vez que, para el efecto, la referida Ley expresamente dispone, por un lado, que los contribuyentes que deseen optar por ese régimen deberán presentar un aviso a la Administración Tributaria durante el mes anterior al inicio de la vigencia del nuevo período en que desean inscribirse, y por otra parte, deberá hacer tal declaración, al inscribirse como contribuyente nuevo ante la Administración Tributaria.

Conforme lo anterior, resulta claro que la norma si afectó las condiciones en que se encontraban los contribuyentes inscritos antes que iniciara el período fiscal del año dos mil doce porque éstos decidieron optar por ese régimen, treinta días antes de que comenzara el mismo (es decir el uno de diciembre de dos mil once), pero de igual manera, afectó la condición de aquellos que se inscribieron como nuevos contribuyentes, y adoptaron el mismo (régimen), en el lapso comprendido del uno de enero al veinticuatro de febrero de dos mil doce. La razón por la que se aprecia esa afectación, resulta del hecho razonable de que un número no determinado de esos contribuyentes desarrollarían sus actividades económicas para todo el año fiscal, con base en los supuestos contenidos en el artículo 39 vigente hasta el veinticuatro de febrero de dos mil doce.

Por otra parte, tomando en cuenta que el legislador tiene la potestad de emitir normas de carácter ordinario, para lo cual, no tiene más limitaciones que las que establecidas en la propia Constitución Política de la República de Guatemala y las leyes, por tal motivo, se estima que desde el punto de vista estrictamente temporal, la reforma dispuesta en el artículo 3 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República, no afecta en manera alguna la seguridad jurídica de las personas que se inscribieron como nuevos

contribuyentes a partir del veinticinco de febrero de dos mil doce, porque, contrario a las indicadas en el párrafo anterior, no habían adquirido ninguna condición frente a la Administración Tributaria.

En razón de lo anterior, esta Corte considera no es procedente acoger la tesis del accionante en cuanto el artículo 3 de indicado decreto, pero sí dejar la reserva interpretativa de que, en cuanto a los contribuyentes que estuvieran inscritos antes del veinticuatro de febrero de dos mil doce, dentro del régimen especial contenido en el artículo 72 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, al momento de la liquidación respectiva del período impositivo correspondiente del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil doce, la cual, formalmente deben presentar dentro de los meses de enero a marzo del año dos mil trece, determinarán el pago del impuesto sobre la renta que les corresponde, conforme a su renta imponible que resulte de la depuración de su renta bruta, de acuerdo a las deducciones establecidas en el artículo 39 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Decreto 26-92 del Congreso de la República), sin tomar en cuenta la reforma dispuesta en el artículo 3 referido.

Por el contrario, la liquidación del referido impuesto que deberán realizar en el mismo lapso (enero a marzo de dos mil trece), los contribuyentes que al momento de inscribirse como tales a partir del veinticinco de febrero de dos mil doce, y acogieron ese régimen, estarán sujetos a la aplicación del contenido del artículo 39 *ibidem*, pero de acuerdo con la reforma dispuesta en el artículo 3 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República, que entró en vigencia en esa fecha.

B) Con relación a los artículos 1, 4 y 5 impugnados, que reformaron los artículos 31, 44 y 44 "A", respectivamente, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se estima que no resultan ser inconstitucionales, toda vez que el período impositivo de esos regímenes es mensual, es decir del uno al treinta o treinta y uno (según sea el caso) de cada mes calendario, por lo que no es procedente acoger la tesis del accionante, debido a que en manera alguna se altera el período fiscal de los mismos. Por lo que, en cuanto a éstos artículos debe declararse sin lugar la acción de inconstitucionalidad.

C) Respecto de la impugnación del artículo 7, por el que se adiciona el artículo 14 "A" a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la tesis del accionante es reiterativa en cuanto violenta los artículos constitucionales, por la súbita e inesperada alteración del período impositivo que inició el uno de enero de dos mil doce, y además, se crea una base imponible por analogía. Sin embargo, este Tribunal estima que esa tesis no puede acogerse, porque, por un lado, conforme lo considerado en la literal A) anterior, el período impositivo del referido impuesto se determina y liquida en forma mensual y no anual, por lo que no puede haber afectación del período impositivo de los contribuyentes. Por otro lado, no hace un razonamiento claro y preciso, respecto a que por medio de dicho artículo se crea una base imponible por analogía, porque la norma establece varios supuestos para la determinación de la base del crédito fiscal, en la forma siguiente: **a)** tomando en consideración el precio de venta del mismo producto en otras operaciones del mismo contribuyente dentro del mismo plazo; **b)** tomando en consideración el precio de venta del mismo producto en operaciones de otros contribuyentes dentro del mismo plazo; **c)** que en cualquiera de esos supuestos, hace la salvedad que el contribuyente podrá justificar y demostrar las razones por las cuales se produjo esa situación, debiendo presentar la información bancaria y financiera que acredite sus ingresos reales; y **d)** por último, para el caso de los servicios de espectáculos públicos, teatro y similares, los contribuyentes deben emitir la factura correspondiente y el precio del espectáculo

consignado en la misma no debe ser inferior al costo del espectáculo para el público, de acuerdo al precio de cada localidad del evento.

Por tal razón, siendo que la norma contiene varios supuestos, el accionante no fue preciso en indicar, desde el punto de vista jurídico, en cuál de todos ellos se da la creación de una base imponible por analogía y las razones de las mismas, y además, cómo de esa manera se infringe el contenido de los artículos constitucionales señalados. Ante tal ausencia, resulta procedente declarar sin lugar la inconstitucionalidad en cuanto a este artículo.

D) En cuanto a la impugnación de los artículos 27, que reforma el artículo 20 del Decreto 20-2006 del Congreso de la República, "Disposiciones Legales Para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria", y 32, que adicionó texto al contenido del artículo 30 del Código Tributario, el accionante basa esa impugnación, con el mismo argumento de la alteración súbita e inesperada del período impositivo que inició el uno de enero de dos mil doce. Sin embargo, esta Corte estima que tampoco se puede acoger esa tesis, porque el contenido de esos artículos no están sujetos a un período impositivo, sino que, tal como lo manifestó la Superintendencia de Administración Tributaria en la audiencia respectiva, únicamente son herramientas (administrativas) que le servirán a la autoridad tributaria para la verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. Adicionalmente, respecto a que el artículo 27 *ibidem*, vulnera el artículo 132 constitucional, porque según el accionante impone condiciones regulatorias no razonables para la circulación de la moneda nacional emitida por la exclusiva potestad del Estado, al restarle poder liberatorio ante las actuaciones estatales.

Este Tribunal, considera necesario indicar que el artículo constitucional señalado, efectivamente da la potestad y facultad al Estado de emitir y regular la moneda, actividad que estará dirigida por la Junta Monetaria [bajo el sistema de banca central (Banco de Guatemala)], y se regirá por su la ley orgánica de este último, y por la Ley Monetaria.

Está Ley (Monetaria), contenida en el Decreto 17-2002 del Congreso de la República, prescribe: *"Artículo 1. La unidad monetaria de Guatemala se denomina Quetzal… El Quetzal se divide en cien partes iguales denominadas centavos… Artículo 4. La impresión de billetes y la acuñación de monedas metálicas de la unidad monetaria nacional, se hará exclusivamente en las cantidades y condiciones aprobadas por la Junta Monetaria… Artículo 6. Salvo que las partes convencionalmente y en forma expresa dispongan lo contrario, el Quetzal se empleará como moneda de cuenta y medio de pago en todo acto o negocio de contenido dinerario, y tendrá poder liberatorio de deudas"*. Por otra parte en los artículos 11 y 12 determina la denominación en que se podrán imprimir o acuñar los billetes y monedas, respectivamente.

De lo anterior, se puede establecer que existe una notable diferencia entre la facultad de emitir la moneda nacional, la representación de la misma, y el poder liberatorio que tiene respecto a las deudas. Es decir, cuando la Constitución Política de la República de Guatemala, otorga la facultad exclusiva al Estado para emitir la moneda, se debe interpretar que ninguna otra autoridad que no sea la Junta Monetaria (por medio del Banco de Guatemala) o particular, tienen la potestad o el derecho de diseñar o fabricar la misma, la cual, con base en la Ley Monetaria, se denomina "Quetzal". La impresión de billetes o acuñación de monedas propiamente dichas, obedece a la representación física que tendrá el "Quetzal" como moneda; y al conjunto de billetes y monedas emitidas, es a lo que se denomina dinero en efectivo. De esta manera, conforme el artículo 6 indicado, el poder liberatorio de deudas (como medio de pago), está determinado por la moneda

misma que es el "Quetzal", pero no a su representación física (billetes y monedas). Por otra parte, en las relaciones económicas, existen y se realizan otros medios de pago que no precisamente son dinero en efectivo, como ejemplo los cheques, porque precisamente incorporan el equivalente al valor de los billetes o monedas que representan el "Quetzal".

De lo anterior, se puede determinar que la norma impugnada (artículo 27) en manera alguna confronta la norma constitucional señalada, porque la misma no está restando poder liberatorio a la moneda, sino que únicamente está regulando que los pagos mayores a treinta mil quetzales que realicen los contribuyentes efectos tributarios, como costos y gastos deducibles o créditos fiscales, deben de realizarse por medios distintos que faciliten los bancos, distintos al dinero en efectivo, es decir, distintos a los billetes o monedas. Es decir, cualquier persona podría liberarse de una obligación, efectuando el pago correspondiente a la deuda, con documentos que proporcionen los bancos, que de igual manera, incorporan el equivalente del valor de los billetes o monedas que representan el "Quetzal".

Además, tal como lo indicaron algunos de las instituciones en su alegatos, este Tribunal estima razonable el fin que persigue la misma, también con otras leyes que el mismo Congreso de la República ha aprobado, que es en cuanto a evitar el lavado de dinero u otros activos, y mediante esas actividades ilícitas, se defraude al fisco en la recaudación de los tributos. Por tal razón, resulta procedente declarar sin lugar la inconstitucionalidad en cuanto a este artículo.

- V -

Con todo lo anteriormente considerado, es procedente declarar con lugar la presente acción de inconstitucionalidad general parcial, únicamente en cuanto al artículo 2 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República, por lo que así debe declararse, además de los efectos que ello conlleva, y desestimarla por improcedente en cuanto a los demás artículos, con la reserva interpretativa indicada en lo que concierne al artículo 3 del Decreto referido. Por la forma como se resuelve, no procede imponer multa a los abogados patrocinantes de la presente acción ni tampoco condenar en costas.

LEYES APLICABLES

Artículos citados y 267 y 272 inciso a) de la Constitución Política de la República de Guatemala; 115, 133, 143, 146, 148, 163 inciso a) y 185 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad; y 31 del Acuerdo 4-89 de la Corte de Constitucionalidad.

POR TANTO

La Corte de Constitucionalidad, con base en lo considerado y leyes citadas, declara: **I) Con lugar** la acción de inconstitucionalidad general parcial promovida contra el artículo 2 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República, "Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando". **II)** Como consecuencia de este pronunciamiento, se expulsa del ordenamiento jurídico el artículo 2 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República, "Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando". Los efectos del presente fallo se retrotraen a la fecha en la que se publicó en el Diario Oficial, la suspensión provisional decretada. **III) Sin lugar** la acción de inconstitucionalidad general parcial promovida contra los artículos 3, 4, 5, 7, 27 y 32 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República, "Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando". **IV)** Se revoca la suspensión provisional del artículo 27 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República, decidida en el auto de cuatro de octubre del presente año, y como consecuencia, recobra

su plena vigencia con todos sus efectos jurídicos, incluidos los derogatorios, a partir del día siguiente de la publicación de esta sentencia. **V)** Este fallo se pronuncia con la indicación que, en cuanto a los efectos de expulsión del artículo 2, y respecto a la reserva interpretativa en cuanto al artículo 3, ambos del Decreto impugnado, se deberá tomar en cuenta lo considerado en la literal **A)** del numeral **IV** de la parte considerativa del presente fallo, el cual debe tenerse por incorporado a la parte resolutiva y ser observado en su aplicación concreta. **VI)** No hay condena en costas; ni multa a los abogados patrocinantes. **VII)** Publíquese esta sentencia en el Diario Oficial, dentro de los tres días siguientes de la fecha en que misma quede firme. **VIII)** Notifíquese y, oportunamente, archívese el expediente.

MAURO RODERICO CHACÓN CORADO
PRESIDENTE

HÉCTOR HUGO PÉREZ AGUILERA
MAGISTRADO

ROBERTO MOLINA BARRETO
MAGISTRADO

GLORIA PATRICIA PORRAS ESCOBAR
MAGISTRADA

ALEJANDRO MALDONADO AGUIRRE
MAGISTRADO

HÉCTOR EFRAÍN TRUJILLO ALDANA
MAGISTRADO

RICARDO ALVARADO SANDOVAL
MAGISTRADO

MARTÍN RAMÓN GUZMÁN HERNÁNDEZ
SECRETARIO GENERAL

AMPLIACIÓN DE OFICIO

EXPEDIENTE 2836-2012
CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD: Guatemala, diecinueve de diciembre de dos mil doce.

De oficio se tiene a la vista la sentencia de dieciocho de diciembre de dos mil doce, dictada por esta Corte dentro del expediente arriba identificado, formado por acción de inconstitucionalidad general parcial de los artículos 1, 2, 3, 4, 5, 7, 27 y 32 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República, "Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando", promovida por Gabriel Orellana Rojas.

CONSIDERANDO

De conformidad con lo establecido en el artículo 21 el Acuerdo 4-89 de la Corte de Constitucionalidad, esta Corte y los tribunales constitucionales podrán ampliar de oficio sus resoluciones, en tanto conserven jurisdicción y por las causas previstas en la ley.

Al tener a la vista el fallo aludido se advierte que, por error, en la parte resolutiva del citado pronunciamiento se omitió también declarar sin lugar parcialmente, la acción de inconstitucionalidad instada contra el artículo 1 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República, "Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando". En consecuencia, procede ampliar de oficio dicho

pronunciamiento, en cuanto al extremo indicado.

LEYES APLICABLES

Artículo citado y 265, 268 y 272 inciso i) de la Constitución Política de la República de Guatemala, 1º, 7º, 8º y 163 inciso i) de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad.

POR TANTO

La Corte de Constitucionalidad, con base en lo considerado y las leyes citadas resuelve: **I. Amplia de oficio el numeral III)** la sentencia de diecisiete de diciembre de dos mil doce, dictada por esta Corte dentro del expediente identificado en el encabezado, en el sentido que también se declara sin lugar parcialmente la acción de inconstitucionalidad instada contra el artículo 1 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República, "Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando". **II.** Notifíquese y certifíquese este auto en la ejecutoria correspondiente.

MAURO RODERICO CHACÓN CORADO
PRESIDENTE

HÉCTOR HUGO PÉREZ AGUILERA
MAGISTRADO

ROBERTO MOLINA BARRETO
MAGISTRADO

GLORIA PATRICIA PORRAS ESCOBAR
MAGISTRADA

ALEJANDRO MALDONADO AGUIRRE
MAGISTRADO

HÉCTOR EFRAÍN TRUJILLO ALDANA
MAGISTRADO

RICARDO ALVARADO SANDOVAL
MAGISTRADO

MARTÍN RAMÓN GUZMÁN HERNÁNDEZ
SECRETARIO GENERAL

ACLARACIÓN DE OFICIO

EXPEDIENTE 2836-2012
CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD: Guatemala, dos de enero de dos mil trece.

VISTOS Y CONSIDERANDOS

-I-

Se tiene a la vista el auto de diecinueve de diciembre de dos mil doce, dictado en el expediente arriba identificado, por el cual se amplió de oficio el numeral III) del segmento resolutivo de la sentencia de dieciocho del mismo mes y año.

-II-

El artículo 70 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad regula que podrán aclararse los conceptos de un auto o de una sentencia cuando sean obscuros, ambiguos o contradictorios.

En concordancia con el anterior precepto, el artículo 21 del Acuerdo 4-89 de la Corte de Constitucionalidad prescribe que este órgano jurisdiccional podrá aclarar o ampliar de oficio sus resoluciones, en tanto conserve jurisdicción y por las causas previstas en la ley.

-III-

Con base en la facultad que conceden los artículos relacionados, esta Corte, de oficio, aclara el numeral I) del segmento "POR TANTO" del citado auto de diecinueve de diciembre de dos mil doce, en el sentido de indicar que la sentencia que fue ampliada de oficio es de fecha dieciocho de diciembre de dos mil doce y no de *diecisiete de diciembre de dos mil doce*, como fue consignado en forma equivocada.

LEYES APLICABLES

Artículos citados, 265, 268 y 272, inciso i), de la Constitución Política de la República de Guatemala; 1º, 2º, 6º, 149, 163, inciso i), 179 y 185 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad.

POR TANTO

La Corte de Constitucionalidad, con base en lo considerado y leyes citadas, resuelve: **I.** De oficio, **aclara** el numeral I) del apartado "POR TANTO" del auto de diecinueve de diciembre de dos mil doce, en el sentido de señalar que la sentencia que se amplió de oficio es de fecha dieciocho de diciembre de dos mil doce y no de *diecisiete de diciembre de dos mil* doce, como fue consignado equivocadamente. **II.** Notifíquese y publíquese en el Diario Oficial.

MAURO RODERICO CHACÓN CORADO
PRESIDENTE

HÉCTOR HUGO PÉREZ AGUILERA
MAGISTRADO

ROBERTO MOLINA BARRETO
MAGISTRADO

GLORIA PATRICIA PORRAS ESCOBAR
MAGISTRADA

ALEJANDRO MALDONADO AGUIRRE
MAGISTRADO

HÉCTOR EFRAÍN TRUJILLO ALDANA
MAGISTRADO

RICARDO ALVARADO SANDOVAL
MAGISTRADO

MARTÍN RAMÓN GUZMÁN HERNÁNDEZ
SECRETARIO GENERAL