

UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia

Programa de Actualización de Competencia y

Cierre Académico



Análisis de la Ley de Actualización Tributaria, con relación al cumplimiento de los principios constitucionales

-Tesis de Licenciatura-

Ligia Carolina Bonilla Quijada

Guatemala, junio 2016

**Análisis de la Ley de Actualización Tributaria, con relación
al cumplimiento de los principios constitucionales**

-Tesis de Licenciatura-

Ligia Carolina Bonilla Quijada

Guatemala, junio 2016

CAUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Rector	M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus
Vicerrectora Académica	Dra. Alba Aracely Rodríguez de González
Vicerrector Administrativo	M.A. César Augusto Custodio Cobar
Secretario General	EMBA. Adolfo Noguera Bosque

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA

Decano	M.A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán
Coordinador de Exámenes Privados	M. Sc. Mario Jo Chang
Coordinador de Postgrados	M.A. José Luis Samayoa Palacios
Coordinador del Departamento de Tesis	Dr. Erick Alfonso Álvarez Mancilla
Coordinador de Cátedra	M.A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán
Asesor de Tesis	M. Sc. Mario Jo Chang
Revisor de Tesis	M.A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán

TRIBUNAL EXAMINADOR

Primera Fase

Lic. Víctor Manuel Morán Ramírez

Lic. Ángel Adilio Arriaza Rodas

Licda. Alaba Ruth Sandoval Guerra

Licda. María Cristina Cáceres López

Segunda Fase

M. Sc. Jaime Trinidad Gaitán Alvares

M. Sc. Arturo Recinos Sosa

M. A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán

M. Sc. Mario Jo Chang

Tercera Fase

M. Sc. Mario Jo Chang

M. Sc. Arturo Recinos Sosa

M. A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán

Licda. Marilin Rosmery López Pérez



UPANA

Universidad Panamericana
"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, once de septiembre de dos mil quince.-----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **ANÁLISIS DE LA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA, CON RELACIÓN AL CUMPLIMIENTO DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES**, presentado por **LIGIA CAROLINA BONILLA QUIJADA**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), reúne los requisitos de esta casa de Estudios, es procedente **APROBAR** dicho punto de tesis y para el efecto se nombra como Tutor al Licenciado **MARIO JO CHANG**, para que realice la tutoría del punto de tesis aprobado.



M. A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

Sara Aguilar
c.c. Archivo



UPANA

Universidad Panamericana
"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

DICTAMEN DEL TUTOR DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: LIGIA CAROLINA BONILLA QUIJADA

Título de la tesis: ANÁLISIS DE LA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA, CON RELACIÓN AL CUMPLIMIENTO DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

El Tutor de Tesis,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

Segundo: Que ha leído el informe de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención realizó la investigación de rigor, atendiendo a un método y técnicas propias de esta modalidad académica.

Tercero: Que ha realizado todas las correcciones de contenido que le fueron planteadas en su oportunidad.

Cuarto: Que dicho trabajo reúne las calidades necesarias de una Tesis de Licenciatura.

Por tanto,

En su calidad de Tutor de Tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 10 de febrero de 2016

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

M. Sc. Mario Jo Chang
Tutor de Tesis



Sara Aguilar
c.c. Archivo



UPANA
Universidad Panamericana
"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, dieciséis de febrero de dos mil dieciséis.-----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **ANÁLISIS DE LA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA, CON RELACIÓN AL CUMPLIMIENTO DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES**, presentado por **LIGIA CAROLINA BONILLA QUIJADA**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), ha cumplido con los dictámenes correspondientes del tutor nombrado, se designa como revisor metodológico al Licenciado **JOAQUÍN RODRIGO FLORES GUZMÁN**, para que realice una revisión del trabajo presentado y emita su dictamen en forma pertinente.

M. A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia



Sara Aguilar
c.c. Archivo



DICTAMEN DEL REVISOR DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **LIGIA CAROLINA BONILLA QUIJADA**

Título de la tesis: **ANÁLISIS DE LA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA, CON RELACIÓN AL CUMPLIMIENTO DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES**

El Revisor de Tesis,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

Segundo: Que ha leído el informe de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención realizó su trabajo atendiendo a un método y técnicas propias de esta modalidad académica.

Tercero: Que ha realizado todas las correcciones de redacción y estilo que le fueron planteadas en su oportunidad.

Cuarto: Que dicho trabajo reúne las calidades necesarias de una Tesis de Licenciatura.

Por tanto,

En su calidad de Revisor de Tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 25 de abril de 2016

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"


M. A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán
Revisor Metodológico de Tesis





DICTAMEN DEL COORDINADOR DEL DEPARTAMENTO DE TESIS

Nombre del Estudiante: **LIGIA CAROLINA BONILLA QUIJADA**

Título de la tesis: **ANÁLISIS DE LA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA, CON RELACIÓN AL CUMPLIMIENTO DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES**

El Coordinador del departamento de Tesis de Licenciatura,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

Segundo: Que el tutor responsable de dirigir su elaboración ha emitido dictamen favorable respecto al contenido del mismo.

Tercero: Que el revisor ha emitido dictamen favorable respecto a la redacción y estilo.

Cuarto: Que se tienen a la vista los dictámenes favorables del tutor y revisor respectivamente.

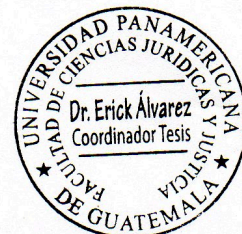
Por tanto,

En su calidad de Coordinador del departamento de tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 05 de mayo de 2016

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

Dr. Erick Alfonso Álvarez Mancilla
Coordinador del Departamento de tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia





ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **LIGIA CAROLINA BONILLA QUIJADA**

Título de la tesis: **ANÁLISIS DE LA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA, CON RELACIÓN AL CUMPLIMIENTO DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES**

El Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el (la) estudiante: ha desarrollado el proceso de investigación y redacción de su tesis de licenciatura.

Segundo: Que tengo a la vista los dictámenes del Tutor, Revisor, y del Coordinador de del Departamento de Tesis, en tales dictámenes consta que el (la) estudiante en mención ha completado satisfactoriamente los requisitos académicos y administrativos vigentes para el desarrollo de la Tesis de Licenciatura.

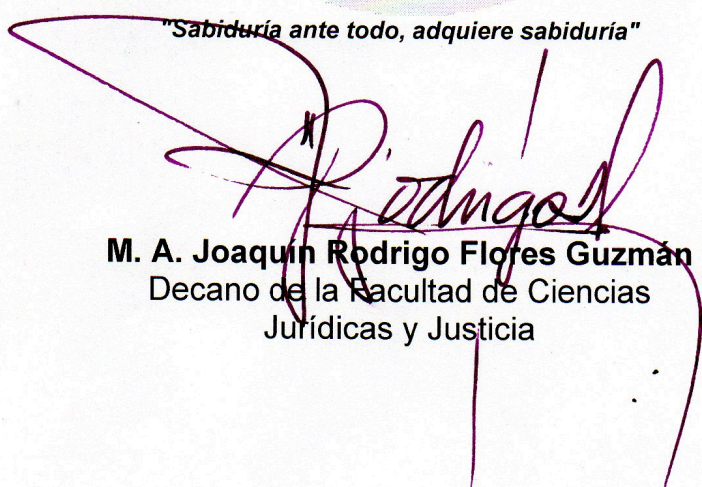
Tercero: Que tengo a la vista el documento, *declaración jurada del estudiante*, donde consta que el (la) estudiante autor de la presente tesis manifiesta, bajo juramento, que ha respetado los derechos de autor de las fuentes consultadas y ha reconocido los créditos correspondientes; así como la aceptación de su responsabilidad como autor del contenido de su Tesis de Licenciatura.

Por tanto,

Se autoriza la impresión del documento relacionado en el formato y características que están establecidas para este nivel académico.

Guatemala, 11 de mayo de 2016

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"


M. A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia



LIC. HUGO RENÉ DÍAZ GARCÍA

ABOGADO Y NOTARIO

2ª. CALLE 8-00 ZONA 1, CHIQUIMULA

FRENTE A GASOLINERA "CASVACHI"

TELEFONO: 54380175

En la ciudad de Chiquimula, municipio de Chiquimula, departamento de Chiquimula, República de Guatemala, siendo las diecisiete horas del día nueve de mayo del año dos mil dieciséis, constituidos en mi oficina jurídica, ubicada en la segunda calle ocho guion cero cero de la zona uno de ésta ciudad de Chiquimula. Yo, HUGO RENÉ DÍAZ GARCÍA, Notario, Colegiado Número veintiún mil setecientos veinticinco, soy requerido por: LIGIA CAROLINA BONILLA QUIJADA, veintinueve años de edad, soltera, guatemalteca, estudiante, de éste domicilio, quien se identifica con documento personal de identificación (DPI), con Código Único de Identificación (CUI), mil seiscientos treinta y uno espacio noventa y tres mil ochocientos diecinueve espacio dos mil uno (1631 93819 2001), extendido por el Registrador, Registro Nacional de las Personas, (RENAP), de la República de Guatemala. El objeto del requerimiento, es hacer constar: DECLARACION JURADA, de conformidad con las siguientes cláusulas: PRIMERA: Manifiesta LIGIA CAROLINA BONILLA QUIJADA, bajo solemne juramento de ley y advertida de la pena relativa al delito de perjurio, ser de los datos de identificación personal consignados en la presente y que se encuentra en el libre ejercicio de sus derechos civiles. SEGUNDA: Continúa manifestando bajo juramento la requirente: i) ser autor del trabajo de tesis titulado: "Análisis de la Ley de Actualización Tributaria, con relación al cumplimiento de los principios constitucionales"; ii) haber respetado los derechos de autor de las fuentes consultadas y reconocido los créditos correspondientes; iii) aceptar la responsabilidad como autor del contenido de la presente tesis de licenciatura. No habiendo nada más que hacer constar, finalizo el presente instrumento en el mismo lugar y fecha de inicio, treinta minutos después, la cual consta en una sola hoja de papel bond tamaño oficio, la cual se encuentra impresa en su anverso y reverso que numero, sello y



LIC. HUGO RENE DIAZ GARCIA

ABOGADO Y NOTARIO

2ª CALLE 8-09 ZONA 1, CHIGUIMULA

FRENTE A GASOLINERA "CASABLANCA"

TELÉFONO: 24380172

firmando, a la cual le adhiero los timbres para cubrir los impuestos correspondientes que determinan las leyes respectivas; un timbre notarial del valor de diez quetzales con serie y número Z guion cero setecientos veintiocho mil veintiséis, y un timbre fiscal del valor de cincuenta centavos de quetzal con número un millón treinta y siete mil quinientos cuarenta y uno. Leo lo escrito a la requirente, quien bien enterada de su contenido, objeto, validez y demás efectos legales, la acepta, ratifica y firma con el notario que autoriza. DOY FE DE TODO LO EXPUESTO.

ANTE MÍ:

Lic. Hugo René Díaz García
Abogado y Notario

Nota: Para efectos legales, únicamente la sustentante es responsable del contenido del presente trabajo.

DEDICATORIA

A Dios: Gracias por bendecirme, iluminarme y estar conmigo en todo momento.

A mis padres: Claudio Armando Bonilla Aguirre y Consuelo Quijada Castro, por el esfuerzo, sacrificio y apoyo en cada momento, gracias por creer en mí.

A mi hermano: Claudio Joel Bonilla Quijada, gracias por su apoyo incondicional.

A mi novio: Danny Israel Villela Casasola, por todo su amor, compañía, apoyo por estar conmigo en todo momento.

A Abuelita: María Teresa Castro Ruballos, Por su amor y sus consejos.

A mi amigo: Josué Alejandro Sandoval Casasola, por todo tu apoyo incondicional y su amistad.

A mis compañeros y amigos: Patricia María Córdón Bracamonte,
Jennifer Nineth Díaz Linares, Freddy
Giovanny Salazar López y Williams
René Ortiz Casasola.

Índice

Resumen	i
Palabras Clave	ii
Introducción	iii
Impuesto	1
Definición de impuesto sobre la renta	7
Diferencia entre capital y renta	9
Ventajas y desventajas del impuesto sobre la renta	11
Formas del impuesto a la renta	15
Categorías del impuesto sobre la renta	20
Incumplimiento a los principios constitucionales en casos concretos relacionados con la Ley de Actualización Tributaria, Libro I, Impuesto Sobre la Renta	32
Conclusiones	42
Referencias	44
Anexos	46

Resumen

En la investigación, se estableció la importancia de estudiar la Ley de Actualización Tributaria, específicamente el Libro I, el Impuesto Sobre la Renta y las sentencias que ha dictado la Corte de Constitucionalidad. Porque aunque la ley fue creada identificando cada una de las rentas, estableciendo su propio hecho generador, rentas exentas, tarifas impositivas y período de pago, se vulneran los principios constitucionales de igualdad y seguridad jurídica.

Esta ley ha sido objeto de muchas reformas, puesto que no fue creada tomando en cuenta los diferentes sectores de la población guatemalteca. Y eso hizo que no transcurriera un año de su vigencia sin que se le empezara a hacer reformas.

En materia tributaria el principio de igualdad es muy importante porque para la justa distribución de la carga tributaria se debe de respetar dicho principio y es aquí donde entran los principios de capacidad de pago y justicia y equidad tributaria porque no todos los contribuyentes tienen las mismas condiciones para soportar el pago de los tributos.

Los principios de igualdad y el de equidad y justicia están regulados por la Constitución Política de la República y son unos de los principios

fundamentales en materia tributaria. Estos principios favorecen especialmente a los contribuyentes, porque son a la parte que más se les violan sus derechos.

El principio de igualdad constituye un valor en el ordenamiento jurídico, como también en materia tributaria. Los principios de capacidad de pago y justician y equidad tributaria está íntimamente ligado con el principio de igualdad.

Palabras Clave

Impuesto, renta, principio, igualdad, seguridad jurídica.

Introducción

La importancia de comprender los principios, sobre todo en materia tributaria, estriba en que los principios son valores fundamentales que deben ser respetados por el Estado en el ejercicio de su poder. Una de las facultades del Estado en el ejercicio de su poder es el de crear tributos y lo ejerce a través del Congreso de la República. Pero ese poder no es absoluto, sino que está limitado; y ese límite se encuentra en los principios tales como: legalidad, igualdad, equidad y justicia, seguridad jurídica, capacidad de pago, etc.

Los principios constitucionales son las bases en los que se funda las leyes y por lo tanto al momento de crear una ley debe ser de vital importancia que los legisladores puedan examinar los distintos sectores de la población para tener el sumo cuidado que se respeten los derechos de todos los ciudadanos.

Es importante que el contribuyente sepa cuáles son sus derechos, por lo que es importante estudiar las sentencias emitidas por la Corte de Constitucionalidad y las leyes, especialmente las de materia tributaria, para poder entender cuando se violan los derechos de los contribuyentes y como se puede proceder para que ese derecho sea restituido.

Para la realización de la investigación, se utilizó el método analítico con el que se analizó la Ley de Actualización Tributaria, específicamente el Libro I, el Impuesto Sobre la Renta. Conformándose de ocho títulos.

Los primeros siete títulos se desarrollan definiciones y clasificaciones generales. En el último título se desarrollan dos casos concretos donde a criterio del investigador se conculcan los principios constitucionales en materia tributaria.

Impuesto

Héctor Villegas en su libro “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario define el impuesto” como: “El tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado” (2001: 72).

Gladys Monterroso en su libro “Fundamentos Financieros, Finanzas Públicas” lo define como:

Los impuestos, como parte de los tributos, son prestaciones en dinero que el Estado exige a los particulares como producto de la realización de un hecho preestablecido en la Ley y que son parte importante y esencial de los recursos con que cuenta el Estado moderno, para la realización de sus principales funciones (2008: 130).

No obstante lo anterior, para Tuncho Granados en su libro “El Compendio del Contribuyente” establece en cuanto a la naturaleza del impuesto:

Se trata de una transmisión de valores económicos, en la que existe un sujeto activo, receptor del valor económico, el Estado a través de un órgano del Gobierno Central de otro ente público, departamento, municipio, etc., y un sujeto pasivo, el contribuyente que entrega el valor económico (2009:152).

Por otra parte, el Código Tributario Decreto 6-91, en el artículo 11 establece que: “Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”.

Sin embargo, el Modelo de Código Tributario CIAT, estipula en el artículo 3, que impuesto es: “El tributo cuya obligación tiene como hecho generador y como fundamento jurídico una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente que pone de manifiesto una determinada capacidad contributiva del mismo”.

En tal sentido, el investigador define a los impuestos como las prestaciones comúnmente en dinero que el sujeto activo (Estado) exige al sujeto pasivo (contribuyente), en cumplimiento de sus obligaciones tributarias derivado del hecho generador establecido en las leyes tributarias específicas y que tienen como objeto obtener recursos para la realización de una actividad estatal general ajena al contribuyente.

Clasificación

Se puede decir que la legislación tributaria guatemalteca se basa en el principio de territorialidad. A excepciones de algunos impuestos, casi todos los son aplicables a las actividades llevadas a cabo dentro del territorio guatemalteco.

Gladys Monterroso en su libro “Fundamentos Financieros, Finanzas Públicas” clasifica los impuestos en:

- a) Impuesto directo: “Son aquellos que gravan directamente a una manifestación de capacidad contributiva y que en términos generales no se traslada.” (2008: 135).
- b) Impuestos Indirectos: “Son aquellos que apuntan en forma indirecta o mediata a una manifestación de la capacidad contributiva, y que, en términos generales, se trasladan.” (2008: 136).
- c) Personales (Subjetivos): “Es aquel que se establece por razón de las circunstancias de la persona que ha de ser el sujeto pasivo del mismo. Ejemplo: soltería, número de hijos. En Guatemala no tenemos un antecedente de este tipo de impuesto.” (2008: 138).
- d) Reales (Objetivos):
- Tienen en cuenta la riqueza por sí misma (Impuesto sobre inmuebles), el Estado sólo constata la renta o riqueza de los individuos sin considerar su situación individual como persona. Un ejemplo de este tipo de impuesto es el IEMA y el IUSI. (2008: 138 y 139).
- e) Impuestos ordinarios: “Es aquel impuesto que forma parte de las finanzas del Estado normalmente.

Gravan la renta de las economías privadas, y en Guatemala también el capital. Ejemplo: el ISO, el IUSI, el ISR, el IVA.” (2008: 139).

f) Impuestos extraordinarios:

Son de carácter excepcional, son transitorios; se decreta para su sanción, una determinada necesidad de la Administración Pública.

Ejemplo en Guatemala: impuesto de solidaridad extraordinario temporal, en el Gobierno de Serrano Elías, y en el año 2005, Impuesto Extraordinario Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz mejor conocido como IETAAP. (2008: 139).

Héctor Villegas en su libro Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario los clasifica de la siguiente forma:

- a) Impuestos internos: “Son aquellos que se perciben dentro de los límites del país.” (2001:74)
- b) Impuestos externos: “Son aquellos que se cobran con motivo de la entrada o salida de bienes de la fronteras.” (2001:74)
- c) Impuestos de cuota: “Son aquellos en los cuales se fijan determinadas alícuotas, y su suma integra el monto total del tributo.” (2001:74)
- d) Impuestos de cupo: “Se fija primero el monto a cubrir por los contribuyentes, y según ese monto se establece la alícuota que se pagará.” (2001:74)

e) Impuestos ordinarios: “Son aquellos que tienen vigencia permanente, es decir, sin límite de tiempo en cuanto a su duración.”

(2001:74)

f) Impuestos extraordinarios: “Son aquellos transitorios o de emergencia, que tienen un lapso determinado de duración.”

(2001:75)

g) Impuestos personales:

Aquellos que tienen en cuenta la especial situación del contribuyente, valorando todos los elementos que integran el concepto de su capacidad contributiva. Por ejemplo, la imposición progresiva sobre la renta global que tiene en cuenta situaciones como las cargas de familia, el origen de la renta, etc. (2001:75)

h) Impuestos reales: “Consideran en forma exclusiva la riqueza gravada con prescindencia de la situación personal del contribuyente. Así, por ejemplo, los impuestos consumos o el impuesto inmobiliario.”

(2001:75)

i) Impuestos directos: “Son aquellos que no pueden trasladarse.”

(2001:76)

j) Impuestos indirectos: “Son los que pueden trasladarse.” (2001:76)

Al analizar las clasificaciones expuestas en sus obras literarias, tanto por Gladis Elizabeth Monterroso Velásquez como de Héctor B. Villegas, parcialmente coinciden, toda vez que identifican a los impuestos como directos e indirectos, objetivos y subjetivos, ordinarios y extraordinarios.

De esa cuenta, se concluye que los Impuestos Directos son los que recaen directamente sobre las propiedades o las riquezas de las personas o empresas; verbigracia, el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto Único Sobre Inmuebles; en lo que respecta al Impuesto Indirecto, se consideran que son aquellos impuestos denominados traslativos, debido que las transacciones y el consumo, se trasladan al consumidor final; por ejemplo, el Impuesto al Valor Agregado.

Entre tanto, al clasificarlos como subjetivo, es porque el Estado no se limita a establecer el tributo en base a la riqueza del individuo, sino va más allá, debido a que realiza un estudio socioeconómico del contribuyente, con la intención de conocer la situación financiera, y determinando eso, grava la riqueza. Por el contrario, el objetivo, no verifica la situación económica del contribuyente, limitándose únicamente a establecer tributos sino corroborar la capacidad de pago del mismo; es decir, el Impuesto Único Sobre Inmuebles, que independientemente de que este generando riquezas el contribuyente,

está obligado a pagar el impuesto sobre el inmueble que este registrado a su nombre.

Definición de impuesto sobre la renta

Mynor Cabrera en su libro “La tributación directa en América Latina, equidad y desafíos” define la renta como: “Es todo ingreso generado por capitales, bienes, servicios, y derechos que se inviertan, utilicen u originen por actividades lucrativas realizadas en el territorio guatemalteco.” (2009:22).

Para Erick Santiago en su libro “Derecho Tributario el Impuesto Sobre la Renta” es: “El impuesto sobre la renta (ISR) es un impuesto directo que grava directamente la riqueza del contribuyente afecto.” (2007: 203).

Por lo anterior, se concluye que el impuesto sobre la renta, también denominado ISR, es un impuesto directo, debido que grava la capacidad económica del contribuyente generada por capitales, bienes, servicios y derechos de cualquier naturaleza obtenida en el territorio nacional, que obtenga toda persona individual y jurídica, sean nacionales o extranjeros.

Características del impuesto sobre la renta

Basado en el artículo 1 de la Ley de Actualización Tributaria, Libro I, Impuesto Sobre la Renta, el sustentante concluye que las características inherentes al impuesto antes mencionado, en ese sentido el sustentante las detalla de la siguiente manera:

- Es directo: El artículo 1 establece que: “Se decreta un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas (...)”. Es por eso que se concluye que este impuesto recae sobre los ingresos de la persona, por lo tanto, no se puede trasladar a un tercero.
- Es personal: El artículo 1 establece que: “Se decreta un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, sean nacionales o extranjeros, residentes o no en el país (...)”. Por lo que el impuesto lo paga la persona que obtenga la renta.
- Es periódico: El artículo 1 establece que: “El impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas (...)”. Por lo que se entienden que recae sobre las rentas generadas por la persona en un período determinado.

- Es de orden nacional: El artículo 3 del mismo cuerpo legal establece que: “Quedan afectadas al impuesto las rentas obtenidas en todo el territorio nacional (...)”. Por eso se dice que es de orden nacional porque es un impuesto que recae sobre las rentas obtenidas en el territorio nacional.

Diferencia entre capital y renta

Por lo difícil que resulta diferenciar el capital y la renta surgen diversas teorías sobre sus diferencias, de las cuales mencionaremos las más importantes según Héctor Villegas citadas en su libro “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”:

1. Teoría de la “renta-producto”:

Según esta concepción, sostenida en gran medida por financistas que siguen las doctrinas económicas tradicionales, la distinción entre capital y renta es – en líneas generales- la siguiente:

Capital es toda riqueza corporal o incorporeal y durable, capaz de producir una utilidad a su titular, mientras que renta es la utilidad (o “riqueza nueva”) que se obtiene del capital.

Los conceptos “capital” y “renta” quedan estrechamente interconectados. La renta es el “producto” neto y periódico que se extrae de una fuente capaz de producirlo y reproducirlo. Tal fuente es el capital, y como permanece inalterado, no obstante originar tal producto, tiene la propiedad de ser una fuente productiva y durable. Comparando estos conceptos analizados, el capital se asemejaría a un árbol y la renta a los frutos que dicho árbol produce. (2001:533)

2. Teoría de la “renta-incremento patrimonial”:

Se estima que el creador de esta teoría es el autor alemán Georg Schanz, quien consideraba renta a todo ingreso que incrementaba el patrimonio. Según esta concepción, la noción de renta es amplísima e incluye no solo los ingresos periódicos, sino también aquellos ocasionales, como las plusvalías, donaciones, legados, ganancias de juegos, herencias, etc. (2001:533)

Para realizar una diferencia entre términos, es necesario recurrir al Diccionario de la Real Academia Española, con el objeto de definir capital, siendo este, “El conjunto de activos y bienes económicos destinados a producir mayor riqueza”. Por otra parte, el diccionario referido, define a renta como: “ingreso, caudal, aumento de la riqueza de una persona”. En consecuencia, al analizar las definiciones se puede concluir que la renta se deriva del capital.

Al analizar las teorías y las definiciones, se puede decir que la renta constituye una riqueza nueva, es decir, una riqueza que se agrega aquella anteriormente poseída por el contribuyente. Mientras tanto, el capital o patrimonio es la riqueza poseída por la persona en un determinado momento. La renta es el crecimiento de ese capital o patrimonio.

Por lo antes expuesto, se concluye que la diferencia del capital de la renta es el crecimiento, siendo la característica fundamental de la renta la adquisición de riqueza nueva que aumenta el patrimonio que la produjo y que puede ser consumida o reinvertida sin reducirlo.

Ventajas y desventajas del impuesto sobre la renta

El impuesto sobre la renta tiene ventajas que apoyan su existencia pero también tiene desventajas. Para Héctor Villegas en su libro “Cursos de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, expone algunas de sus ventajas y desventajas más populares, pero hay que tener en cuenta que el autor hace mención de este impuesto aplicado en la República de la Argentina:

Ventajas

Es un impuesto productivo, ya que tiene un elevado rendimiento, y tiene también la ventaja de que un aumento de su alícuota puede incrementar los ingresos sin necesidad de recurrir a nuevos gravámenes; se cree también que se adapta a objetos de justicia social mediante sus deducciones personales, su progresividad y la discriminación de fuentes de ingreso. El profesor Jarach (Curso..., t. 2, p. 97) piensa que es el gravamen principal de nuestro ordenamiento jurídico; el más progresista y universal.

No obstante estas ventajas del impuesto a la renta, asistimos en este momento a una aguda evolución de los sistemas tributarios mundiales, y no cabe duda de que este impuesto se haya en retroceso, aunque algunos de los efectos nocivos que se le atribuyen no derivan de deficiencias intrínsecas del tributo en sí, sino de su educación a equivocados lineamientos de política fiscal. (2001: 536).

Desventajas

1. Obstaculización al ahorro y la capitalización:

Se dice que el impuesto dificulta el ahorro, la capitalización de las empresas y obra en forma negativa en cuanto al deseo de los contribuyentes de producir más. Es entonces un motivo de desaliento para el incremento de producción porque cuanto más se produce y se gana, mayor es la parte que se lleva el Estado. Pensamos que la crítica puede ser válida en alguna manera, pero dos reflexiones se imponen: a) si los impuestos que eventualmente sustituirán el gravamen (porque su recaudación tiene que buscarse mediante otra fuente

tributaria) se hallan totalmente a salvo de ese inconveniente; b) no se trata –en todo caso- de un efecto intrínseco del impuesto, concebido por la casi totalidad de la doctrina como aquel de mayor equidad y que consulta de mejor manera la capacidad contributiva, sino de un equivocado lineamiento de política fiscal que en ciertos casos puede llevar a una excesiva o equivocada progresividad en las alícuotas. (2001:536).

2. Inflación:

Otro de los aducidos inconvenientes es el relativo al signo monetario. El impuesto puede operar correctamente con moneda estable, pero influye adversamente ante la inflación, ya que muchas de las ganancias gravadas son, en realidad, ficticias y derivadas de la depreciación monetaria. Tampoco esta crítica vulnera al impuesto en su esencia. Es cierto que muchas veces la inflación crea ganancias donde no las hay, y ello sucede especialmente cuando los capitales en giro permanecen valuados por debajo de la realidad, ya que entonces producirán ingresos aparentes superiores a los verdaderos. Pero la técnica fiscal tiene en sus manos el remedio, como lo ha demostrado la ley 21.894, reguladora de los ajustes por inflación en este tributo. (2001:536, 537).

Por lo anterior, el obstaculizar el ahorro y la capitalización, porque el impuesto lacera directamente la riqueza generada en la actividad comercial o con fines de lucro, lo cual representa una desventaja significativa en crear fuentes de trabajo y mejorar las condiciones de los colaboradores de una empresa, porque si bien los gastos por sueldos y salarios es deducible del Impuesto Sobre la Renta, también es cierto que las riquezas se ven afectadas por la imposición de una tarifa de Impuesto Sobre la Renta que representa el 25%, como lo establece el artículo 36 de la Ley de Actualización Tributaria: “ Los contribuyentes inscritos a este régimen aplican a la base imponible determinada el tipo impositivo del veinticinco por ciento (25%).” las mismas en el período de imposición fiscalizado. Por otra parte, al tener mercado convulsivos esto crea

incertidumbre en las operaciones comerciales, esto puede representar no tener una moneda no estable derivado de la inflación, por lo tanto al tener condiciones previamente establecidas, las cuales no prevén condiciones adversas como la inflación, esto viene a representar una desventaja en el crecimiento económico de la Nación, y por ende del contribuyente que sacrifica parte de su capital para generar más.

3. Aliciente al éxodo de capitales y obstaculización a la incorporación de capitales “ocultos” e invertidos en el exterior:

Hay algo de cierto en esta crítica, pero es necesario poner las cosas en su lugar: a) Es exagerado cargar todas las culpas del fenómeno al impuesto a la renta, cuando los problemas del “éxodo” o de la “ocultación” (los famosos capitales “negros”) son el resultado de defectos atribuibles a todo el sistema económico en su conjunto, y en no pocos casos, a la criticable situación de ciertos contribuyentes que ven en el impuesto (cualquier impuesto) una exacción injustificada y de ninguna manera un deber solidario a la comunidad; b) Las alícuotas del impuesto a las rentas de nuestro país comparadas con las de otros países altamente desarrollados, no son exageradas; c) En cuanto a los capitales “ocultos” la reiteradas leyes de regulación patrimonial (comúnmente llamadas de “blanqueo de capitales”) han demostrado que muchos de esos capitales que están en la clandestinidad, prefieren seguir en ese estado y sin regularizarse. (2001:537).

4. Exageración de la progresividad y falta de educación de las deducciones personales:

De nuevo, problemas de técnica fiscal y que no afectan fundamentalmente el tributo en sí mismo.

Debe anotarse, además, un fenómeno curioso que se operaba en relación al impuesto a los réditos argentino: los inadecuados mínimos no imposibles y la incorrecta progresividad que partía de montos pequeños, llevó a una elevada cantidad de contribuyentes de escasos medios económicos que aportaban en muy pequeña medida, pero que aumentaban notablemente el costo operativo de la D.G.I. (así por ejemplo, en 1,967 el 55% de contribuyentes solo

representó el 5,6% de recaudación total de impuesto). Esto sucedía porque los pequeños contribuyentes (generalmente de 4ª. Categoría) eran fáciles de detectar, y de allí su sujeción al impuesto, con muy pocos beneficios fiscales. Más provechoso es, evidentemente, que mediante el incremento de los mínimos no imposibles, el fisco se desentienda de tan grande y poca productiva cantidad de contribuyentes y dedique sus mayores esfuerzos a los contribuyentes de grandes y medianos ingresos, entre los cuales se hallan los menores invasores. (2001:537)

5. Complejidad del impuesto: Héctor Villegas comenta que: “Es innegable y especialmente respecto a ciertos tipos de explotación, pero recuérdese el principio de técnica fiscal según el cual, a medida que los impuestos se van perfeccionando y tornando más equitativos, la legislación suele forzosamente volverse más compleja.” (2001:538).

6. Costo excesivo de recaudación:

Esta crítica es inexacta y nuestra discrepancia con ella es total. Es cierto que el actual costo operativo de la D.G.I. (Recordemos que este autor es argentino, por lo tanto en Guatemala estaríamos hablando de la Superintendencia de Administración Tributaria) es grande, pero ello no es sólo motivado por el impuesto a la renta, sino porque dicho organismo es el receptor de la mayoría de los impuestos legales. (2001:538).

7. Estimula la evasión: Héctor Villegas opina que: “Crítica también inexacta. La evasión obedece a múltiples causas que no es del caso analizar aquí, pero se manifiesta no sólo en relación al impuesto a las rentas, sino en todos aquellos tributos que la hacen factible.

Formas del impuesto a la renta

Héctor Villegas en su libro Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario menciona las formas de imposición más importantes para él:

a) Sistema indiciario: “Según este sistema se llega a establecer la renta mediante presunciones o indicios.” (2001:538).

b) Sistema cedular o analítico:

Consiste en distinguir las rentas según su origen (rentas del capital, del trabajo o mixtas). Se trata de un sistema de imposición real, ya que grava las fuentes separadamente con alícuotas proporcionales, teniendo el inconveniente de que no permite llegar a la totalidad que forman con respecto a determinada persona, no permitiendo -por lo tanto- que se puedan efectuar deducciones personales. El sistema caracteriza por dividir las rentas en categorías o cédulas según su origen, y en aplicar una alícuota proporcional a cada una de esas rentas.” (2001:538).

c) Sistema global o sintético:

A diferencia del anterior, grava el conjunto de rentas de una persona con prescindencia de su origen. Este método tiene la desventaja de que al no tener en cuenta el diferente origen de las rentas, las trata a todas en idéntica forma, y ello puede dar lugar a situaciones injustas. Por ejemplo se considera inequitativo dar el mismo tratamiento impositivo a rentas que derivan del trabajo personal y a rentas que derivan del capital, por cuanto se entiende que estas últimas deben estar más fuertemente gravadas. Este sistema es personal, y en tal sentido tiene algunas ventajas. Así, la alícuota puede ser progresiva y son posibles las deducciones personales. (2001:539).

d) Sistema mixto:

Como un perfeccionamiento de los dos sistemas precedentes, surge esta modalidad de imposición, que viene a ser una combinación de los sistemas cedular y global. Funciona de la siguiente manera: existe un impuesto cedular básico según el cual se forman categorías que distinguen la renta según su origen. Pero el impuesto adquiere carácter personal, ya que el importe de todas

estas categorías es sumado, y en esa forma se obtiene la totalidad de la renta del contribuyente. Este sistema reúne, entonces, las ventajas de los dos anteriores, eliminando las desventajas. Así, puede tenerse en cuenta el origen de la renta para efectuar las deducciones necesarias, y a su vez puede existir progresividad en las alícuotas y deducciones que tengan en cuenta la especial situación personal del contribuyente (por ejemplo, cargas de familia). (2001:539).

Analizando las formas del impuesto a las rentas expuestas anteriormente, se concluye que no están alejadas a la legislación vigente en cuanto a lo normativa tributaria, específicamente a la Ley de Actualización Tributaria; en ese sentido, el artículo 5 de la referida ley establece la presunción de la onerosidad. Por lo que para el investigador la Ley de Actualización Tributaria no está esquematizada bajo el sistema indiciario, tampoco se aplica el sistema global y por ende tampoco el sistema mixto. De forma que se concluye que esta esquematizada bajo el sistema cedular o analítico, porque segmentaron las rentas de actividades lucrativas, de trabajo y de capital o ganancias de capital.

Sujeto pasivo

Héctor Villegas en su libro Curos de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario define al sujeto pasivo como: “Pueden ser contribuyentes las personas individuales (o de existencia visible) que obtengan ganancias, aún los incapaces.” (2001:550).

El artículo 18 del Código Tributario define al sujeto pasivo como: “Sujeto pasivo de la obligación tributaria. Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable.”

La ley del Impuesto Sobre la Renta establece cuatro tipos de sujetos pasivos:

1. Contribuyentes del impuesto de rentas de las actividades lucrativas:

El artículo 12 establece que: “Son contribuyentes las personas individuales, jurídicas y los entes o patrimonios, residentes en el país, que obtengan rentas afectadas en este título.

Se consideran contribuyentes por las rentas que obtengan los entes o patrimonios siguientes: los fideicomisos, contratos de partición, copropiedades, comunidades de bienes, sociedades irregulares, sociedades de hecho, encargo de confianza, gestión de negocios, patrimonios hereditarios indivisos, sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales de empresas o personas extranjeras que operan en el país y las demás unidades productivas o económicas que dispongan de patrimonio y generen rentas afectas.”

2. Contribuyentes de rentas del trabajo en relación de dependencia: El artículo 71 establece que: “Son contribuyentes de este impuesto, las personas individuales, residentes en el país, que obtengan ingresos en dinero por la prestación de servicios personales en relación de dependencia.”

3. Contribuyentes de rentas de capital, ganancias y pérdidas de capital: El artículo 85 establece que: “Son contribuyentes todas las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios sin personalidad jurídica, residentes en el territorio nacional, que obtengan rentas gravas en el presente título.

Para los efectos de este título, se consideran entes o patrimonios, los fideicomisos, contratos en participación, copropiedades, comunidades de bienes, sociedades irregulares, sociedades de hecho, encargo de confianza, gestión de negocios, patrimonios hereditarios indivisos, sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales de empresas o personas extranjeras que operan en el país y las demás unidades productivas o económicas que dispongan de patrimonio y generen rentas afectas. Quienes deben cumplir con las obligaciones tributarias formales y materiales de estos entes o patrimonio, serán los señalados en el

artículo 22 del Código Tributario y los que legalmente representan a los mismos.”

4. Contribuyentes de rentas no residentes: El artículo 98 establece que: “Son contribuyentes de este impuesto, las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios, no residentes en territorio guatemalteco, según las definiciones del presente libro, que obtengan ingresos gravados de conformidad con el artículo anterior.”

El artículo 97 establece que: “Constituye hecho generador de este impuesto, la obtención de cualquier renta gravada según los hechos generadores contenidos en los títulos anteriores de este libro, por los contribuyentes no residentes que actúen con o sin establecimiento permanente en el territorio nacional.

También constituye hecho generador de este impuesto, cualquier transferencia o acreditación en cuenta a sus casas matrices en el extranjero, sin contraprestación, realizada por establecimientos permanentes de entidades no residentes en el país,”

Categorías del impuesto sobre la renta

Al tener una forma de sistema celular o analítico la Ley de Actualización Tributaria, Libro I, Impuesto Sobre la Renta, como se expuso anteriormente, se divide en tres categorías, tal como lo establece el artículo 2, siendo estas:

1. Las rentas de las actividades lucrativas.
2. Las rentas del trabajo.
3. Las rentas del capital y las ganancias de capital.

Rentas de las actividades lucrativas

El numeral 1 del artículo 4 de la ley del impuesto sobre la renta establece: “Con carácter general, todas las rentas generadas dentro del territorio nacional, se disponga o no de establecimiento permanente desde el que se realice toda o parte de esa actividad.

Entre otras, se incluye las rentas provenientes de:

- a) La producción, venta y comercialización de bienes en Guatemala.
- b) La exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comercializados, incluso la simple remisión de los mismos en el exterior, realizadas por medio de agencias, sucursales,

representantes, agentes de compras y otros intermediarios de personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios.

- c) La prestación de servicios en Guatemala y la exportación de servicios desde Guatemala.
- d) El servicio de transporte de carga y de personas, en ambos casos entre Guatemala y otros países e independientemente del lugar en que se emitan o paguen los fletes o pasajes.
- e) Los servicios de comunicación de cualquier naturaleza y por cualquier medio entre Guatemala y otros países, incluyendo las telecomunicaciones.
- f) Los servicios de asesoramiento jurídico, técnico, financiero, administrativo o de otra índole, utilizados en territorio nacional que se presten desde el exterior a toda persona individual o jurídica, ente o patrimonio residente en el país, así como a establecimiento permanentes de entidades no residentes.
- g) Los espectáculos públicos y de actuación en Guatemala, de artistas y deportistas y de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aún cuando se perciba por persona distinta del organizador del espectáculo, del artista o deportista o deriven indirectamente de esta actuación.

- h) La producción, distribución arrendamiento, intermediación y cualquier forma de negociación en el país, de películas cinematográficas, cintas de video, radionovelas, discos fonográficos, grabaciones musicales y auditivas, tiras de historietas, fotonovelas y cualquier otro medio similar de proyección, transmisión o difusión de imágenes o sonidos, incluyendo las provenientes de transmisiones televisivas por cable o satélite y multimedia.
- i) Los subsidios pagados por parte de entes público o privados a favor de contribuyentes residentes.
- j) Las dietas, comisiones, viáticos no sujetos a liquidación o que no constituyan reintegro de gastos, gastos de representación, gratificaciones y otras remuneraciones obtenidas por miembros de directorios, consejos de administración, concejos municipales y otros consejos u órganos directivos o consultivos de entidades públicas o privadas, que paguen o acrediten personas o entidades, con o sin personalidad jurídica residentes en el país, independientemente de donde actúen o se reúnan.
- k) Los honorarios que se perciban por el ejercicio de profesiones, oficios y artes sin relación de dependencia.”

El artículo 10 de la ley del impuesto sobre la renta establece el hecho generador de las rentas de actividades lucrativas: “Constituye hecho generador del impuesto sobre la renta regulado en el presente título, la obtención de rentas provenientes de actividades lucrativas realizadas con carácter habitual u ocasional por personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifican en este libro, residentes en Guatemala.

Se entiende por actividades lucrativas las que suponen la combinación de uno o más factores de producción, con el fin de producir, transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios, por cuenta y riesgo del contribuyente.

Se incluye entre ellas, pero no se limitan, como rentas de actividades lucrativas, las siguientes:

1. Las originadas en actividades civiles, de construcción, inmobiliarias, comerciales bancarias, financieras, industriales, agropecuarias, forestales, pesqueras, mineras o de explotaciones de otros recursos naturales y otras no incluidas.
2. Las originadas por la prestación de servicios públicos o privados, entre otros el suministro de energía eléctrica y agua.

3. Las originadas por servicios de telefonía, telecomunicaciones, informáticos y el servicio de transporte de personas y mercancías.
4. Las originadas por la producción, venta y comercialización de bienes en Guatemala.
5. Las originadas por la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comercializados, incluso la simple remisión de los mismos al exterior realizadas por medio de agencias, sucursales, representantes, agentes de compras y otros intermediarios de personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios.
6. Las originadas por la prestación de servicios en Guatemala y la exportación de servicios desde Guatemala.
7. Las originadas del ejercicio de profesiones, oficios y artes, aun cuando éstas se ejerzan sin fines de lucro.
8. Las originadas por dietas, comisiones o viáticos no sujetos a liquidación o que no constituyan reintegro de gastos, gastos de representación, gratificaciones u otras remuneraciones, obtenidas por miembros de directorios, consejos de administración, concejos municipales y otros consejos u órganos directivos o consultivos de entidades públicas o privadas que paguen o acrediten personas o entidades, con o sin personalidad jurídica residentes en el país, independientemente de donde actúen o se reúnan.

Ser contribuyente del impuesto sobre la renta regulado en este título, no otorga la calidad de comerciante a quienes el Código de Comercio no les atribuye esa calidad.”

Rentas del trabajo

El numeral 2 del artículo 4 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece: “Con carácter general, las provenientes de toda clase de contraprestación, retribución o ingreso, cualquiera sea su denominación o naturaleza, que deriven del trabajo personal prestado por un residente en relación de dependencia, desarrollado dentro de Guatemala o fuera de Guatemala.

Entre otras, se incluyen como rentas del trabajo, las provenientes de:

- a) El trabajo realizado dentro o fuera de Guatemala por un residente en Guatemala, que sea retribuido por otro residente en Guatemala o un establecimiento permanente y organismo internacional que opere en Guatemala.
- b) Las pensiones, jubilaciones y montepíos, por razón de un empleo realizado dentro del país, que pague o acredite a cualquier beneficiario un residente en Guatemala.

- c) Los sueldos, salarios, bonificaciones o viáticos no sujetos a remuneraciones que las personas, entes o patrimonios, el Estado, entidades autónomas, las municipalidades y demás entidades públicas o privadas paguen a sus representantes, funcionarios o empleados en Guatemala o en otros países.
- d) Los sueldos, salarios, bonificaciones y otras remuneraciones que no impliquen reintegro de gastos, de los miembros de la tripulación de naves aéreas o marítimas y de vehículos terrestres, siempre que tales naves o vehículos tengan su puerto base en Guatemala o se encuentren matriculados o registrados en el país, independientemente de la nacionalidad o domicilio de los beneficiarios de la renta y de los países entre los que se realice el tráfico.
- e) Las remuneraciones, sueldo, comisiones, viáticos no sujetos a liquidación o que no constituyan reintegro de gastos, gastos de representación, gratificaciones o retribuciones que paguen o acrediten entidades con o sin personalidad jurídica residentes en el país a miembros de sus directorios, consejos de administración y otros consejos u organismos directivos o consultivos, siempre que dichos miembros se encuentren en relación de dependencia.”

El artículo 68 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece el hecho generador de las rentas del trabajo en relación de dependencia: “Constituye hecho generador del Impuesto Sobre la Renta regulado en este título, la obtención de toda retribución o ingreso en dinero, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que provenga del trabajo personal prestado en relación de dependencia, por personas individuales residentes en el país.

En particular, son rentas provenientes del trabajo:

1. Los sueldos, bonificaciones, comisiones, aguinaldos, viáticos no sujetos a liquidación o que no constituyan reintegro de gastos, y otras remuneraciones que las personas, entes o patrimonios, el Estado, las municipalidades y demás entidades públicas o privadas paguen o sus representantes, funcionarios o empleados en Guatemala o en el exterior.
2. Los sueldos, bonificaciones, aguinaldo y otras remuneraciones que no impliquen reintegro de gastos, de los miembros de la tripulación de naves aéreas o marítimas y de vehículos terrestres, siempre que tales naves o vehículos tengan su puerto base en Guatemala o se encuentren matriculados o registrados en el país, independientemente de la nacionalidad o domicilio de los

beneficiarios de la renta y de los países entre los que se realice el tráfico.

3. Las remuneraciones, sueldos, comisiones, gratificaciones o retribuciones que paguen o acrediten entidades con o sin personalidad jurídica, residentes en el país a miembros de sus directorios, consejos, consejos de administración u otros órganos directivos, independientemente de donde actúan o se reúnen estos órganos colegiados, cuando dichos miembros se encuentren en relación de dependencia.”

Rentas de capital y ganancias de capital

El numeral 3 del artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta: “Con carácter general son rentas de fuente guatemalteca las derivadas del capital y de las ganancias de capital generadas en Guatemala, percibidas o devengadas en dinero o en especie, por residentes o no en el país:

- a) Los dividendos, utilidades, beneficios y cualesquiera otras rentas derivadas de la participación o tenencia de acciones en personas jurídicas, entes o patrimonios residentes en Guatemala o derivados de la participación en beneficios de establecimientos permanentes de entidades no residentes.

- b) Los intereses o rendimientos pagados por personas individuales, jurídicas, entes, patrimonios o entidades residentes o que tengan establecimientos permanentes situados en el país, derivados de: i) depósitos de dinero; ii) la inversión de dinero en instrumentos financieros; iii) operaciones y contratos de créditos, tales como la apertura de crédito, el descuento, el crédito documentario o los préstamos de dinero; iv) la tenencia de títulos de crédito tales como los pagarés, las letras de cambio, bonos o los debentures o la tenencia de otros valores, en cualquier caso emitidos físicamente o por medio de anotaciones de cuenta; v) los diferenciales de precio en operaciones de reporto, independientemente de la denominación que le den las partes, u otras rentas obtenidas por la cesión de capitales propios; vi) el arrendamiento financiero, el factoraje, la titularización de activos; vii) cualquier tipo de operaciones de crédito, de financiamiento, de la inversión de capital o el ahorro.
- c) Las regalías pagadas o que se utilicen en Guatemala, por personas individuales o jurídicas, entes o patrimonios, residentes o por establecimientos permanentes que operen en Guatemala. Se consideran regalías los pagados por el uso, o la concesión de uso de:

- I. Derechos de autor y derechos conexos, sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, cintas de vídeo, radionovelas, discos fonográficos, grabaciones musicales y auditivas, tiras de historietas, fotonovelas y cualquier otro medio similar de proyección, transmisión o difusión de imágenes o sonidos, incluyendo las provenientes de transmisiones televisivas por cable o satélite y multimedia.
- II. Marcas, expresiones o señales de publicidad, nombres comerciales, emblemas, indicaciones geográficas y denominaciones de origen, patentes, diseños industriales, dibujos o modelos de utilidad, planos, suministros de fórmulas o procedimientos secretos, privilegiados o franquicias.
- III. Derechos o licencias sobre programas informáticos o su actualización.
- IV. Información relativa a conocimiento o experiencias industriales, comerciales o científicas.
- V. Derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen, nombres, sobrenombres y nombres artísticos.
- VI. Derechos sobre otros activos intangibles.

- d) Las rentas derivadas de bienes muebles e inmuebles situados en Guatemala.
- e) Las ganancias de capital, cuando se deriven de acciones, títulos o valores emitidos por personas o entidades residentes, de otros bienes muebles distintos de las acciones, títulos o valores, o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en Guatemala.
- f) Las rentas de capital derivadas de derechos, acciones o participación en una entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido por bienes inmuebles situados en Guatemala.
- g) Las rentas de capital derivadas de la transmisión de derechos, acciones o participaciones en una entidad, residente o no, que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes muebles o inmuebles situados en Guatemala.
- h) Las rentas de capital derivadas de la transmisión de bienes muebles o inmuebles situados en territorio nacional o derechos reales sobre los mismos.
- i) Los premios de loterías, rifas, sorteos, bingos y eventos similares realizados en Guatemala.
- j) La incorporación al patrimonio del contribuyente residente, de bienes situados en Guatemala o derechos que deban cumplirse o se ejerciten en Guatemala, aun cuando no deriven de una transmisión

previa, como las ganancias en el juego y adquisiciones a título gratuito que no estén gravadas por otro impuesto directo.”

El artículo 83 de la Ley de actualización Tributaria establece el hecho generador de las rentas de capital, ganancias y pérdidas de capital: “Constituye hecho generador del Impuesto Sobre la Renta regulado en este título, la generación en Guatemala de rentas de capital y de ganancias y pérdidas de capital, en dinero o en especie, que provengan de elementos patrimoniales, bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente residente o no en el país.”

Incumplimiento a los principios constitucionales en casos concretos relacionados con la Ley de Actualización Tributaria, Libro I, Impuesto Sobre la Renta

Si bien es cierto que es una ley que se estructuró bajo el sistema cédular o analítico, como se expuso anteriormente, identificando cada una de las rentas, estableciendo su propio hecho generador, rentas exentas, tarifas impositivas y período de pago; también es cierto que fue una ley que no fue consensuada por los diferentes sectores de la sociedad guatemalteca, y de allí vienen las inconstitucionalidades que sufrió la ley, a tal punto que no pasó un año para ser reformada a través del Decreto 19-2013. Sin

embargo, para efectos de análisis de casos concretos, en la presente investigación se abordaran dos casos en los que se vulneran las garantías constitucionales del contribuyente.

Principio de igualdad

Constituye un valor, no solamente del sistema tributario, sino del conjunto del ordenamiento fundamental. En ese sentido, en materia tributaria, el principio de capacidad económica y, en general, el conjunto de criterios de distribución de carga tributaria, están relacionados con el fundamental valor de la igualdad. En la Constitución de Guatemala se regula el principio de igualdad en el artículo 4: “En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades (...)”, el cual también es aplicado en materia tributaria, teniendo también vinculación con el principio de progresividad.

La Corte de Constitucionalidad ha desarrollado el principio de igualdad de la siguiente manera: “Esta Corte al analizar el principio de igualdad tributaria ha señalado que dicho principio es uno de los elementos inherentes a un tributo equitativo y justo, como lo que debe de integrar el sistema impositivo guatemalteco, a tenor de lo normado en el artículo

243 constitucional. En su manifestación más sencilla, la igualdad consiste en dar igual tratamiento impositivo a los contribuyentes que se encuentre en igualdad de circunstancias o condiciones. Es universalmente aceptado por la doctrina tributaria que el principio de igualdad no priva, ni restringe la facultad del Estado para que, en ejercicio de su poder imperio, establezca categorías de contribuyentes, afectándoles con diferentes tributos o grave determinadas actividades mientras exime otras, siempre que tales distinciones tengan una base razonable y respondan a una finalidad económica o social del Estado”.

Los artículos 34 y 35 de la Ley de Actualización Tributaria, Libro I, Impuesto Sobre la Renta, que abordan la actividad de construcción y lotificación respectivamente, constituidas como rentas de actividades lucrativas.

El artículo 34 establece: “Actividades de construcción y similares. Los contribuyentes que realicen actividades de construcción o trabajos sobre inmuebles, ya sean propios o de terceros, o las actividades similares, cuyas operaciones generadoras de rentas comprendan más de un período de liquidación, deben establecer su renta imponible del período de liquidación, deben establecer su renta imponible del período correspondiente durante la fase de construcción (...)”

El artículo 35 establece: “Lotificaciones. La utilidad obtenida por la venta de terrenos lotificados con o sin urbanización, se considera renta de actividades lucrativas y no ganancia de capital. La utilidad está constituida por la diferencia entre el valor de venta del terreno y su costo. Dicho costo se forma del costo de adquisición a cualquier título del terreno, más las mejoras u obras introducidas hasta la fecha de finalización la lotificación o urbanización.

Los ingresos provenientes de las lotificaciones deben ser declarados por el sistema de lo percibido. (...)”.

Por lo que se puede concluir, que estos artículo incumplen el principio de igualdad pregonado por la Constitución Política de la República de Guatemala, sin embargo estas actividades tiene un tratamiento especial que lo diferencia a los contribuyentes que integran las actividades lucrativas; porque no es lo mismo una actividad comercial dedicada a la transformación de materias primas o la comercialización de bienes, con la actividad de construcción o lotificación, no obstante, estas últimas en los artículos antes citados se establece la forma de determinar la utilidad, el cual difiere a las actividades antes mencionadas. Por citar un ejemplo, en relación al tratamiento especial para áreas y servicios comunes en proyectos inmobiliarios, el artículo 35 A de la Ley de Actualización Tributaria establece: “Los desarrollos de proyectos

inmobiliarios de múltiples unidades que se constituyan conforme los regímenes de copropiedad, condominios y otras formas similares, podrán constituir entidades civiles o mercantiles, accionadas o no, que presten servicios a los propietarios, tales como mantenimiento, agua o conservación de áreas comunes, entre otros. El monto de las suscripción asignación o traslado de las acciones o participaciones de dichas entidades, a los adquirientes finales de los inmuebles del proyecto inmobiliario, sean realizadas por el desarrollador o un tercero, no podrá exceder del treinta por ciento (30%) del ingreso total del proyecto inmobiliario, el cual se establecerá en la fase de inicio del proyecto inmobiliario, en la que incluya la proyección inicial de ingresos, la cual debe enviar o presentar juntamente con la declaración jurada anual que corresponda.

La determinación definitiva de dicho porcentaje se realizará en la fase de liquidación del proyecto, debiendo el desarrollador efectuar el ajuste pertinente, en cuanto al monto total del ingreso, derivado de las ventas totales de los inmuebles del proyecto y del monto total que representan las acciones o participaciones trasladadas a los adquirientes finales en dichas ventas.

Cuando la liquidación final se determine que los ingresos por la asignación o traslado de acciones o participantes a los adquirientes finales del proyecto, superan el porcentaje relacionado, tal excedente será considerado y declarado como ingreso gravado por el desarrollador del proyecto inmobiliario, en el período de liquidación definitiva anual que corresponda.

En los casos previstos en este artículo, el monto de las deducciones de costos y gastos no podrá exceder del valor que resulte de aplicar al total de los mismos, el porcentaje que representen los ingresos por las ventas de unidades, dentro del total de ingresos del proyecto, en ambos casos, conforme la integración acumulada de ingresos y gastos que debe presentar adjunto a la declaración jurada anual del impuesto, en cada período impositivo anual, por los medios que la Administración Tributaria le ponga a disposición. En este sentido, los ingresos totales del proyecto están constituidos por la sumatoria de los ingresos por las ventas de los inmuebles del mismo y el monto que representan las acciones o participaciones trasladadas a los adquirientes finales de dichos inmuebles.

La transferencia de dichas acciones a los adquirientes finales de las unidades del proyecto inmobiliario, en ningún caso será sujeta al Impuesto Sobre la Renta por Ganancias de Capital ni al Impuesto sobre

la Renta de Actividades Lucrativas, establecidos en este Libro, según corresponda. Sin embargo, el excedente que resulte de restar el monto total que representan las acciones o participaciones asignadas o trasladadas a los adquirentes finales de las unidades del proyecto inmobiliario, al monto que represente el 30% de los ingresos totales del proyecto, conforme lo establecido en este artículo, deberá ser declarado por el desarrollador del proyecto como renta afecta del período anual en que se realice la liquidación final del proyecto.”

Es decir, que el 30% del valor de la venta del bien inmueble estará exenta del pago del impuesto sobre la renta, lo cual constituye una desigualdad en relación a las diferentes actividades lucrativas, toda vez que se estará determinado el impuesto sobre el 70% de la venta de los bienes, y no sobre el 100% como se tendría que hacer con los contribuyentes que se dediquen a la comercialización de bienes diferentes a los bienes inmuebles.

Principio de equidad y justicia

Violación al principio de equidad y justicia tributaria en relación al artículo 84 numeral 3, literal b., subliteral iii), contenido en el Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, Libro I.

El principio de equidad y justicia tributaria, consagrado en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala el cual establece: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.”

Por otra parte, el Diccionario de la Real Academia define equidad como: “Disposición del ánimo que mueve a dar a cada uno lo que merece”; entre tanto, justicia: “Principio moral que lleva a dar a cada uno lo que le corresponde o pertenece”.

Para Gladys Monterroso, en el libro Fundamentos Tributarios, Segunda Edición, en las páginas 70 y 71 indica:

La equidad es un principio constitucional de la tributación y una garantía que el cobro de impuesto se realizará respetando esa equidad, siendo su función el de corregir la injusticia que puede derivar de la aplicación de una ley a un caso concreto. En ese sentido, la equidad no es algo ontológicamente distinto de la justicia, sino una modalidad de la misma; por lo que una ley no puede ser equitativa e injusta al mismo tiempo, porque si es equitativa es justa y si se es injusta no puede ser equitativa (2008:70).

Por lo anterior al analizar un caso concreto del principio de equidad y justicia tributaria nos remitiremos al artículo 84 numeral 3, literal b., subliteral iii), contenido en el Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, Libro I, el cual establece: “Las rentas gravadas de conformidad con el artículo anterior se clasifican en: (...)”

3. Ganancias y pérdidas de capital. (...)

iii. Las revaluaciones de bienes inmuebles hechas por el contribuyente”

Este artículo está gravando la revaluación de bienes inmuebles sin que exista ningún tipo de transacción económica por medio, es decir no existe el hecho generador que es el presupuesto establecido en la ley, para tipificar el tributo, derivado que no se está produciendo renta o ingreso para el propietario, sino más bien es una justipreciación del inmueble, por lo que grava ese acto sin que exista un ingreso o riqueza inmediata, en ese sentido erosiona la capacidad de pago, de equidad y justicia tributaria.

Por lo tanto, no existe ni lógica jurídica obligar a revaluar un bien solo con fines de aportación, sin que exista de por medio una transacción económica ni una efectiva ganancia. Cabe indicar que las leyes tributarias se estructuran bajo el principio de capacidad de pago o contributiva.

En consecuencia, la Corte de Constitucionalidad se pronunció en relación al artículo citado en el párrafo anterior, declarando la inconstitucionalidad y expulsando del ordenamiento jurídico guatemalteco dicho artículo, al argumentar que su decisión radica en que

se vulnera el principio de equidad y justicia tributaria, toda vez que el hecho generador grava las rentas de capital o la realización de ganancias pérdidas de capital, de lo cual debe interpretarse que, lo que en realidad está gravando es la parte del ingreso (en dinero o en especie) que represente un ingreso, beneficio o ganancia, que sea real y no formal. En ese sentido, las revaluaciones de bienes inmuebles, es un acto voluntario por el cual el contribuyente ajusta o actualiza el valor de un inmueble al valor de avalúo actual, no obstante, ese incremento va a reflejar una situación patrimonial distinta del contribuyente, solamente que de una manera formal, pero que no resulta válido asumir esa diferencia como la percepción real de un ingreso. Por lo tanto, se está gravando una renta ficticia que supuestamente adquiere el contribuyente por el incremento que logra en su patrimonio, al revaluar de manera personal los bienes inmuebles sobre los cuales ejerza algún derecho.

Conclusiones

La política fiscal es la que estructura el presupuesto del Estado para mantener la situación económica a flote. Por lo que es importante una buena política fiscal para lograr los fines del Estado, ya que por es por medio de los tributos que el Estado a través de sus entidades obtiene los recursos para el cumplimiento de sus fines.

En Guatemala, no existe una política fiscal definida, o al menos no una que sea conocida por los ciudadanos. Esto se demuestra por la cantidad de impugnaciones y acciones de inconstitucionalidad contra cualquier norma o ley de materia tributaria, especialmente la cantidad de impugnaciones que se han hecho en contra de la Ley de actualización Tributaria, como en los casos que se pudieron demostrar en esta investigación.

El poder tributario que tiene el Estado no es absoluta, pues tiene límites establecidos en la Constitución Política de la República a través de los principios. Por lo que el Poder Legislativo, que es quien crea las leyes, debe tomar en cuenta estos límites y respetar los derechos de los ciudadanos para no conculcar los derechos de los contribuyentes y los principios constitucionales.

El investigador demuestra en esta investigación que existen principios que se vulneran en la Ley de Actualización tributaria, principalmente en el apartado del Libro I, el Impuesto Sobre la Renta. Por lo que es de vital importancia que se estudie y se restituyan los derechos que se les están violando a los contribuyentes en esta ley.

El principio de igualdad se vulnera en que se determina el impuesto sobre el 70% de la venta de los bienes a los contribuyentes que se dedican la actividad de lotificación, construcción y similares y no sobre el 100% como se tendría que hacer con los contribuyentes que se dedican a la comercialización de bienes diferentes a los bienes inmuebles.

El principio de equidad y justicia se vulnera, según resolución de la Corte Suprema de Justicia, en que se está gravando una renta ficticia que supuestamente adquiere el contribuyente por el incremento que logra en su patrimonio, pero no existe lógica jurídica obligara a revaluar un bien solo con fines de aportación, sin que exista de por medio una transacción económica ni una efectiva ganancia.

Referencias

Libros

Cabrera, M. (2009). *La tributación directa en América Latina, equidad y desafíos: El caso de Guatemala*. Santiago de Chile: Naciones Unidas CEPAL.

Granados, T. (2009). *El compendio del contribuyente*. Guatemala: Ediciones Fiscales.

Mendoza, E. (2014). *Fascículos sobre el derecho tributario*. Guatemala: Registro de la propiedad intelectual.

Monterroso, G. (2008). *Fundamentos Financieros, Finanzas Públicas*. Guatemala: Arte + Arte.

Santiago De León, E. (2007). *Derecho Tributario*. Segunda Edición. Guatemala: SR Editores.

Villegas, H. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.

Diccionarios

Real Academia Española. (2016). *Diccionario de la Lengua Española, consulta electrónica gratuita*. Madrid: <http://www.rae.es/>

Legislación

Constitución Política de la República de Guatemala.

Código Tributario.

Ley de Actualización Tributaria.

Modelo de Código Tributario del CIAT.

Anexos

PUBLICACIONES VARIAS



CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD

EXPEDIENTE 293-2013

CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD, INTEGRADA POR LOS MAGISTRADOS GLORIA PATRICIA PORRAS ESCOBAR, QUIEN LA PRESIDE, MANUEL DUARTE BARRERA, MAURO RODERICO CHACÓN CORADO, ROBERTO MOLINA BARRETO, MARÍA DE LOS ÁNGELES ARAUJO BOHR, JUAN CARLOS MEDINA SALAS Y RICARDO ALVARADO SANDOVAL. Guatemala, cuatro de agosto de dos mil quince.

Se tiene a la vista para dictar sentencia, la acción de inconstitucionalidad general parcial de los artículos 21, inciso 28; 23 literal o); 38; 48, primer supuesto del párrafo primero; 84, numeral 3, literal iii); 89, segundo párrafo, y el numeral 3; y 157 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, "Ley de Actualización Tributaria", promovida por Cámara del Agro de Guatemala, por medio del Presidente de la Junta Directiva y Representante Legal, José Santiago Molina Morán, y Cámara de Comercio de Guatemala, por medio del Presidente de la Junta Directiva y Representante Legal, Jorge Eduardo Briz Abularach, quienes actuaron con el auxilio de los abogados José Rolando Quesada Fernández, Edgar Stuardo Ralón Orellana y Mario Roberto Fuentes Destarac. Es ponente en el presente caso la Magistrada Presidenta, Gloria Patricia Porras Escobar, quien expresa el criterio de este Tribunal.

ANTECEDENTES

I. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DE LA IMPUGNACIÓN

Las solicitantes plantean la acción de inconstitucionalidad, argumentando: a) que los artículos 21, inciso 28 (específicamente en las frases que prescriben "(...) exclusivamente por la compra-venta de moneda extranjera efectuada a las instituciones sujetas a la vigilancia e inspección de la Superintendencia de Bancos (...) No serán deducibles las pérdidas cambiarias que resulten de revaluaciones, reexpresiones o remediones en moneda extranjera que se registren por simples partidas de contabilidad.", y el artículo 23, literal o), violan el párrafo primero tanto del artículo 239 como del 243 constitucionales, porque al establecer límites a las pérdidas cambiarias como costos y gastos deducibles, devienen injustos y atentan contra la capacidad contributiva de los contribuyentes, en virtud que provoca inconvenientes técnico-contables y financieros, derivado que al operar con divisas, por el mercado que es cambiante, se producen incesantes pérdidas y ganancias; por lo que, el establecer como deducible únicamente las compras-ventas de moneda extranjera efectuadas a las instituciones sujetas a la vigilancia e inspección de la Superintendencia de Bancos, excluyendo expresamente las pérdidas cambiarias que resulten de revaluaciones, reexpresiones o remediones que se registren por simples partidas cambiarias, introduce una discriminación que supondría la desaparición de los mercados bursátiles de divisas, tanto en operaciones al contado como a futuro, al igual que ocasiona discriminación en las operaciones de productos financieros para cubrir la exposición al riesgo cambiario. En ese sentido, los contribuyentes no podrán deducir la totalidad de costos y gastos que incurran en la obtención de rentas gravadas, lo que no se justifica bajo los principios de equidad y justicia tributaria, y de capacidad de pago; b) que el artículo 38 viola los artículos 41, primer párrafo del 239, y primero y segundo párrafos del 243 constitucionales porque, regula que para determinar el monto del pago trimestral el contribuyente podrá optar por una de las fórmulas ahí establecidas (i) efectuar cierres contables parciales o una liquidación preliminar de sus actividades al vencimiento de cada trimestre, para determinar la renta imponible; o ii) sobre la base de una renta imponible estimada en el porcentaje

del total de las rentas brutas obtenidas por actividades que tributan por este régimen en el trimestre respectivo, excluidas las rentas exentas]; en ese sentido, el contribuyente debe regularizar sus cuentas de gastos e ingresos para obtener el resultado del trimestre, que constituye la renta imponible. Pero, para el efecto, el cierre contable parcial es el mismo procedimiento que se realiza en la liquidación definitiva del impuesto anual, que implica regularizar todas las cuentas de gastos e ingresos, y de esa forma, se obliga al contribuyente a efectuar el cierre contable parcial dentro de los diez días siguientes a la finalización del trimestre que corresponda, cuando que, para el otro (de liquidación definitiva anual) se otorga un plazo de tres meses, por lo que el estipulado para el cierre contable parcial es mínimo y de difícil cumplimiento, provocando que el contribuyente tenga que aplicar (no por elección propia sino por necesidad circunstancial) la segunda fórmula legal que es excesivamente onerosa porque constituye una estimación de la renta imponible, que consiste en considerar del total de rentas brutas obtenidas en el trimestre, sin ningún tipo de deducción, el ocho por ciento y a este valor aplicar el tipo impositivo del treinta y uno por ciento. Ejemplifica que (en un caso hipotético) la renta bruta total fuera de un millón de quetzales, sin ningún tipo de deducción, incluyendo pago del Impuesto de Solidaridad, se toma del total el ocho por ciento que equivale a la cantidad de ochenta mil quetzales, la que constituye entonces la renta imponible estimada, y sobre ese valor se aplica el treinta y uno por ciento, dando como resultado un pago impositivo de veinticuatro mil ochocientos quetzales. Tendría entonces una tasa efectiva impositiva del dos punto cuarenta y ocho por ciento, más el uno por ciento en concepto del Impuesto de Solidaridad (ISO), debido a que debemos tener presente que a la renta imponible estimada no aplica ningún tipo de deducción. Por lo tanto, el contribuyente, al verse obligado a optar por la renta imponible estimada, debe contribuir con una tasa onerosa efectiva impositiva (tanto del Impuesto Sobre la Renta como del Impuesto de Solidaridad) equivalente al tres punto cuarenta y ocho por ciento de su renta bruta, lo cual infringe claramente la equidad y justicia tributaria, y gravemente la capacidad de pago o contributiva del mismo, con un riesgo evidente de quiebras empresariales. Indica que la autoridad tributaria sostiene que los pagos a cuenta y el Impuesto de Solidaridad solo afectan el flujo de caja del contribuyente, anticipando el pago del impuesto a base de estimaciones, y que, por consiguiente, no se traducen en impuestos efectivos, sino que solo en anticipos de efectivo que se trasladan a la referida administración, sin embargo, hace caso omiso de lo que implica un flujo de caja deficitario, es decir, cuando existe una crisis de liquidez derivada de la falta de financiamiento del capital de trabajo de la empresa o de desembolsos forzosos extraordinarios (como los pagos a cuenta de impuestos), o sea una típica descapitalización de fondos, y la imposibilidad de cumplir con los compromisos y obligaciones financieras. Señala que un déficit en el flujo de caja puede llevar a una "suspensión de pagos", que es la causa recurrente de la quiebra empresarial y, adicionalmente, que una empresa puede ser solvente (contar con los activos suficientes para cubrir sus pasivos) y sin embargo caer en esa situación (suspensión de pagos), por falta de fondos disponibles para cubrir sus obligaciones financieras. Un ejemplo típico de la descapitalización de fondos se da en las empresas cuyas ventas están sujetas a crédito, y que por lo tanto el pago de las mismas se va desarrollando en varios períodos trimestrales, provocando "suspensión de pagos" por falta de fondos disponibles al momento del cumplimiento de la obligación. De ahí lo peligroso o riesgoso que resulta

imponer a las empresas la obligación de pagar impuestos estimados anticipadamente en forma desproporcionada o irrazonable, como ocurre con la norma impugnada de inconstitucionalidad. En tal virtud, no pueden ni deben subestimarse los gravámenes tributarios sobre el flujo de fondos de las empresas, ya que inciden en la estabilidad financiera de la empresa e incluso podrían gravar a una empresa con pérdidas (que no obtiene ganancias) al final del respectivo período fiscal, extremo que haría la devolución de impuestos o la acreditación a períodos impositivos posteriores totalmente extemporánea, por cuanto que la empresa puede estar quebrada y sin ninguna proyección de largo plazo; c) que el artículo 48 viola los artículos 2 y 3 constitucionales porque, los mismos consagran el principio de la seguridad jurídica, es decir, la exigencia de que las normas jurídicas que emite el Estado, por medio de sus organismos, instituciones y entidades, deben ser razonables y coherentes con la realidad jurídica que pretenden normar, y de esa manera es que las personas deben cumplirlas porque generan un sentimiento de certeza hacia el ordenamiento jurídico por ser confiable, estable y predecible, caso contrario pierde su claridad y predicibilidad, provocando como consecuencia incertidumbre. En tal sentido, la Sección IV del Capítulo IV del Título II del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, regula el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas (del Impuesto Sobre la Renta), y en el artículo 43 determina que los contribuyentes que se inscriban en dicho régimen pagarán el impuesto (conforme el artículo 47) siempre por medio de retenciones que le efectúen quienes realicen el pago o acreditación en cuenta por la adquisición de bienes o servicios. En ese contexto, el artículo 48 de la misma ley establece la obligación para los agentes de retener en concepto del tributo, el siete por ciento sobre el valor efectivamente pagado o acreditado. Por otro lado, el artículo 173 dispone que de manera transitoria para ese régimen, el tipo impositivo queda de la forma siguiente: 1) del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil trece, será de seis por ciento; 2) a partir del uno de enero de dos mil catorce en adelante, será del siete por ciento. En otras palabras, buscando ajustar gradualmente el tipo impositivo del impuesto la ley determinó que, aunque el tipo impositivo será eventualmente del siete por ciento (7%) sobre la renta imponible, durante el año dos mil trece el tipo impositivo será del seis por ciento (6%) sobre la renta imponible. No obstante, en el artículo 48, primer supuesto del párrafo primero, establece que la obligación de retener el Impuesto Sobre la Renta del siete por ciento (7%) sobre el valor efectivamente pagado o acreditado (sin excepción alguna) desde el uno de enero del dos mil trece, fecha en que entró en vigencia la ley [según el artículo 181, inciso 1)], con lo que se hace caso omiso al ajuste gradual del tipo impositivo establecido en el artículo 173 referido. En consecuencia, durante el año dos mil trece, aunque los contribuyentes del régimen en referencia (según lo prescrito por el artículo 173) están obligados a pagar el impuesto únicamente el seis por ciento de su renta imponible, conforme el artículo 48, primer supuesto del párrafo primero, obliga a los agentes de retención a retener a los contribuyentes de dicho régimen el siete por ciento de su renta imponible, lo que provoca una contradicción legal entre ambas normas jurídicas de la Ley y por tanto viola el principio de seguridad jurídica. Manifiesta que, en todo caso, la retención del siete por ciento (7%) sobre el valor efectivamente pagado o acreditado, supone que el contribuyente (perjudicado por la retención excesiva) se vea en la necesidad de solicitar la devolución del uno por ciento (1%) que le fue cobrado de más, a través de la respectiva retención, conforme el procedimiento previsto en el artículo 89 referido, lo que

extremo que, además de injusto e irrazonable, supone la formulación de la respectiva solicitud a la autoridad tributaria y que, previo a la devolución de la exacción ilegal, se agote el engorroso trámite legal correspondiente, tanto en la vía judicial como administrativa. Aunado a lo anterior, al agente retenedor se le está imponiendo la obligación de retener un impuesto ilegal, el efectivamente pagado o acreditado por encima del seis por ciento previsto, que no debe ser pagado por el contribuyente, y se le está haciendo incurrir en la comisión del delito de exacciones ilegales, previsto en el artículo 451 del Código Penal; d) el artículo 84, numeral 3, literal b., subliteral iii), en la parte que prescribe "Las revaluaciones de bienes inmuebles hechas por el contribuyente" viola: d.1) los artículos 2 y 3 constitucionales que consagran el principio de seguridad jurídica, porque no es razonable con la realidad jurídica que pretende regular, al gravar la revaluación de bienes inmuebles sin que exista ningún tipo de transacción económica de por medio (hecho generador del tributo), o sea sin que se genere renta o ingreso alguno. En todo caso, debe tenerse presente que la Ley del Impuesto Sobre la Renta, contenida en el Decreto 26-92 del Congreso de la República y sus reformas, no gravaba la revaluación de bienes inmuebles en sí, precisamente porque a través de ella no se está produciendo renta o ingreso para el propietario, por lo que gravar la revaluación supone, además de una vulneración de la capacidad de pago del contribuyente, una confiscación de sus bienes. De cualquier manera, la generación de renta ingreso solo ocurre cuando se enajena el bien, pero jamás antes (incluso una real ganancia de capital); d.2) el primer párrafo de los artículos 239 y 243 constitucionales, respectivamente, porque conforme la norma impugnada también constituye ganancias de capital las revaluaciones de bienes inmuebles que realiza el contribuyente. Al definir revaluación de activos, el autor Humberto Allemant Salazar, expresa: "Procedimiento de actualización periódica de los valores de los bienes del activo fijo, con el fin de que los balances de las empresas reflejen razonablemente la situación financiera. Esta actualización se realiza tanto respecto del costo del bien como de su depreciación acumulada". Por su parte, el autor Guillermo Cabanellas da la acepción de revaluación, de la forma siguiente: "En la economía interna, revaluación constituye referencia a las modificaciones en el valor nominal de los activos de una empresa, singularmente como resultado de procesos inflacionarios. En tal caso, el criterio revalorador proviene del valor venal(sic) presente". De lo anterior, se advierte que la revaluación de un bien inmueble es el procedimiento voluntario (o mecanismo) mediante el cual el contribuyente ajusta o actualiza el valor del inmueble al valor de avaiño actual. Es normal que en la revaluación de los activos, y especialmente en la de un bien inmueble, exista un incremento del valor que supone un incremento en la situación financiera de la entidad, sin embargo, cuestiona que sea válido asumir eso como un ingreso o que constituya una ganancia al actualizar el valor (de un bien inmueble). Por su parte, el artículo 92 de la Ley de Actualización Tributaria prescribe que el tipo impositivo aplicable a las ganancias de capital es del diez por ciento, lo cual deviene injusto y arbitrario, debido a que el hecho generador no recae sobre una renta o riqueza, sino sobre una justipreciación del inmueble. Indica que la renta la constituye los ingresos, las utilidades o rendimientos y en el caso de la norma impugnada, grava esos actos sin que exista un ingreso per se o riqueza inmediata, por lo que deviene injusto y erosiona la capacidad contributiva de los respectivos contribuyentes, y no se justifica bajo los principios de capacidad de pago, de equidad y justicia tributaria; e) respecto del artículo 89 referido, se debe tener

segundo párrafo viola los artículos constitucionales 2º, 3º, 239 literal a) del párrafo primero, y 243, primero y segundo párrafos, respectivamente, porque, en las normas jurídicas tributarias los hechos generadores están relacionados con la capacidad para constituir los presupuestos de la obligación tributaria, y puesto que los impuestos constituyen prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, el objeto del hecho generador debe consistir en negocios jurídicos o transacciones económicas realizadas, ya que en virtud de éstos es que los contribuyentes obtienen ingresos dinerarios o no dinerarios y, con ellos, adquieren o construyen la capacidad económica para poder contribuir al Estado mediante el pago de impuestos. No obstante, la norma impugnada grava la revaluación de bienes, sin que exista ningún tipo de transacción económica de por medio, o sea sin que exista un hecho generador del tributo, sin que se genere renta o ingreso alguno, a lo que cabe agregar que gravar la revaluación de bienes supone una clara injusticia tributaria, en menoscabo de la capacidad contributiva del contribuyente, quien no ha tenido o generado renta ni ingreso alguno para fines de cumplimiento con la obligación tributaria, y una arbitraria confiscación del patrimonio del contribuyente; y, e.2) el numeral 3, especialmente la frase que prescribe "... el menor valor entre el establecido en libros de la sociedad emisora, quien debe certificar el mismo, y...", viola: e.2.1) los artículos 2 y 3 constitucionales, porque no es razonable con la realidad jurídica que pretenda regular que la enajenación de acciones se debe asumir como costo el menor valor entre el de adquisición y el de libros, debidamente certificado; por tanto, tal imposición de costo genera una incertidumbre para el contribuyente, ya que adquiere un precio, pero posteriormente debe aplicar el menor valor entre el de adquisición y el de libros, resultado que afecta su capacidad de pago cuando el valor en libros es menor al valor de adquisición; y, e.2.3) el primer párrafo de los artículos 239 y 243 constitucionales, respectivamente, porque la misma resulta importante debido a que establece y determina la base imponible de las ganancias o pérdidas de capital, cuando prescribe que la base (imponible) es el precio de la enajenación de los bienes o derechos menos el costo del bien. El costo de un bien lo constituye el valor del mismo en un momento determinado, coincidiendo con el valor en que fue adquirido (el pagado o efectuado para incorporarlo al patrimonio). Para el caso de enajenación de acciones o participaciones sociales, para determinar la renta imponible el contribuyente debe restar al valor de enajenación el costo respectivo. No obstante, el artículo impugnado asigna como costo (para la enajenación de acciones o participaciones sociales) el menor valor entre lo establecido en libros y el valor de adquisición, lo cual ríe con el principio de capacidad de pago, derivado que al asignar como menor valor lo establecido en libros, tal criterio de valuación no refleja la realidad del costo, a menos que el mismo fuera menor al valor en libros al momento de la enajenación. Para evidenciar el criterio erróneo e injusto de la ley, indica que al suponer que un contribuyente adquirió, efectuó o pagó una acción por valor de cien mil quetzales (ese es su costo de adquisición); en libros de la sociedad emisora (y debidamente certificado por ésta) la acción tiene un valor de noventa mil quetzales. Lo anterior determina una pérdida (de diez mil quetzales) para el contribuyente propietario. Posteriormente, si aquel logra enajenar el título por un valor de ciento cincuenta mil quetzales, para determinar la renta imponible, deberá restar el menor valor (tomado del que consta en los libros referidos), lo que da una renta imponible de sesenta mil quetzales, a la que se le debe aplicar el tipo impositivo del diez por ciento, y genera un pago impositivo de seis mil

quetzales. No obstante, ese aspecto, es decir, aplicar el menor valor del título (el que consta en los libros) se desatiende la realidad económica del contribuyente, toda vez que, legalmente se asigna el valor que consta en los libros y no el efectivamente pagado. Tomando en cuenta que las leyes tributarias se estructuran bajo el principio de capacidad de pago o contributiva, en la que las obligaciones tributarias se determinan en relación a la riqueza, utilidad o ganancia, en el caso que refiere, se obliga al contribuyente a pagar sobre una pérdida, dada la asignación del costo menor. De tal manera que al establecer la norma impugnada un monto no acorde con lo efectivamente incurrido, erosiona la capacidad contributiva de los contribuyentes y, por ende, no se justifica bajo los principios de equidad y justicia tributaria, y de capacidad de pago, consagrados en los artículos 239, párrafo primero, y 243, párrafo primero, de la Constitución Política de la República de Guatemala; f) el artículo 157, párrafo final, vulnera el constitucional 239 literal a), porque no es razonable con la situación jurídica que pretende regular o normal, debido a que está imponiendo la obligación arbitraria de valuar un inmueble (sin que sea un valor de mercado porque éste solo lo puede dar la transacción efectiva) previo a ser aportado a una sociedad mercantil, a fin de que el valor que arroje el respectivo avalúo sea la base imponible, sin que exista ningún tipo de transacción económica de por medio (hecho generador del tributo), o sea sin que se genere renta o ingreso alguno producto de la aportación. Por tanto, no tiene sentido ni lógica jurídica obligar a revaluar un bien solo para fines de aportación, sin que exista de por medio una transacción económica ni una efectiva ganancia de capital. Que el artículo 31 del Código Tributario prescribe que el hecho generador es "el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria"; en tal sentido, en las normas jurídicas tributarias los hechos generadores están relacionados con la capacidad para constituir los presupuestos de la obligación tributaria, y puesto que los impuestos constituyen prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, aquél debe consistir en negocios jurídicos o transacciones económicas realizadas, ya que en virtud de éstos es que los contribuyentes obtienen ingresos dinerarios o no dinerarios y, con ellos, adquieren o construyen la capacidad económica para poder contribuir (y en referencia al autor Guillermo Cabanellas), en la actualidad se cobran tributos por la renta obtenida, la celebración de contratos civiles y mercantiles, la generación de intereses, la obtención de herencias, o bien, la importación de mercancías, pues todos estos actos jurídicos y económicos implican la circulación de bienes y la adquisición de rentas, que reflejan la capacidad contributiva del contribuyente. Indica que la norma impone la obligación arbitraria de valuar un inmueble (sin que sea un valor de mercado porque éste solo lo puede dar la transacción efectiva) previo a ser aportado a una sociedad mercantil, a fin de que el valor que arroje el respectivo avalúo sea la base imponible, pero sin que exista ningún tipo de transacción económica de por medio, o sea, sin que exista un hecho generador del tributo, que es generar renta o ingreso alguno producto de la aportación. Solicitó que se declare con lugar la presente acción, y como consecuencia, se declaren inconstitucionales los artículos impugnados y, por ende, sean expulsados del ordenamiento jurídico guatemalteco.

II. TRÁMITE DE LA INCONSTITUCIONALIDAD

Se decretó la suspensión provisional del apartado "iii. Las revaluaciones de bienes inmuebles hechas por el contribuyente" contenido en la sub-literales b, del numeral 3, del artículo 84, del Decreto 10-2012 del Congreso de la República,

"Ley de Actualización Tributaria", mediante resolución de nueve de abril de dos mil trece, publicada en el Diario de Centro América, el veintidós de abril del dos mil trece.

Se dio audiencia por quince días comunes al Congreso de la República de Guatemala, al Ministerio de Finanzas Públicas, 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 no alegó. B) El Congreso de la República de Guatemala se limitó a solicitar que se tuviera por evacuada la audiencia conferida. C) El Ministerio de Finanzas Públicas manifestó: C.1) el planteamiento contiene una exposición repetitiva en la totalidad de apartados que se refieren a cada norma impugnada sin la labor de confrontación requerida y sin analizar la reiterada doctrina y jurisprudencia existente. Si el contenido de cada norma atacada es diferente también deben ser distintas la doctrina o jurisprudencia aplicables, así como los razonamientos y motivos jurídicos en que descansa cada una de las impugnaciones. Sin embargo, en el mismo existe una copia idéntica y monótona de argumentos que trae como consecuencia la falta de claridad y congruencia del planteamiento y la ausencia de análisis abstracto de la norma atacada frente a las constitucionales, lo que provoca el incumplimiento de los requisitos del artículo 135 de la Ley de la materia, ante lo que el examen de la presente acción resulta inviable; C.2) en aplicación del principio de justicia tributaria, los costos y gastos deducibles a los ingresos brutos, se limitan como la misma ley lo establece a los que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas y, entre los requisitos que el legislador impone encontramos en el numeral 4 del artículo 22 el requisito que esos costos y gastos tengan los documentos y medios de respaldo para tener la certeza que la renta imponible se ajuste a la verdad y a la realidad; este requisito de prueba fehaciente origina que no sean deducibles las pérdidas cambiarias que resulten de revaluaciones, reexpresiones o remedios de moneda extranjera que se registren por simples partidas de contabilidad debido a que conforme el principio de igualdad y generalidad todo gasto deducible debe probarse con los documentos de soporte que establece el artículo 22 de la Ley de Actualización Tributaria y es por qué la renta imponible es la magnitud de más trascendencia para la deuda tributaria que como repetimos en base al principio de capacidad de pago debe ajustarse a la renta real o efectiva del contribuyente. Las disposiciones impugnadas [artículos 21 inciso 28, y 23 literal o) se aplican exclusivamente al Régimen de Actividades Lucrativas Sobre Utilidades y tienen su justificación en el principio de legalidad, que el artículo 239 impone de determinarlos expresamente; así también el artículo 23 de Ley de Actualización Tributaria establece cuales costos y gastos no son deducibles, dentro de los que se encuentra lo dispuesto en el inciso o), relacionados con los no soportados por la documentación contemplada en el artículo 22 del mismo cuerpo legal, el legislador en el ejercicio de su poder tributario excluyó las pérdidas cambiarias registradas en simples partidas de contabilidad. Las disposiciones impugnadas son ciertas y complementarias, por lo cual se ajustan a los principios de legalidad y de seguridad jurídica conforme los artículos 2º y 239 constitucionales y obedecen a un criterio objetivo, razonable y equitativo en la determinación de la deuda tributaria. Los costos y gastos deducibles se concretaron con certeza en la ley pues en base a ellos se liquida la obligación jurídica tributaria sustancial, el inciso

28 del artículo 21, y el inciso o) del artículo 23 de la ley analizada, no violan la justicia tributaria al regular el alcance de un gasto deducible con certeza, exigiendo que exista prueba fehaciente del mismo, pues es por medio de los costos y gastos deducibles establecidos en la ley que se llega a la certeza del monto de la cuantía de la obligación. No es razonable, justo, ni equitativo, que pueda deducirse una pérdida cambiaria registrada en una simple partida de contabilidad. El límite a la deducción atacada está dentro de las competencias que la Carta Magna le asigna al Congreso de la República y de conformidad a los principios de igualdad y equidad tributaria, y de capacidad económica y, en consecuencia, vela porque la deducción del costo o gasto se ajuste a las condiciones que la misma ley impone. El legislador actuó dentro de los límites del poder tributario; C.3) conforme el artículo 14 del Código Tributario, la obligación tributaria constituye un vínculo jurídico de carácter personal entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella, que tiene por objeto la prestación de un tributo, y surge al realizarse el presupuesto previsto en la ley. El hecho generador del impuesto Sobre la Renta de las Actividades Lucrativas lo establece el artículo 10 de la Ley de Actualización Tributaria, y el elemento temporal, que se genera cada vez que se producen rentas gravadas. La ley referida (en el artículo 38 impugnado) contempla el pago trimestral de obligaciones tributarias generadas mediante dos formulas, las que los entes accionantes aducen que violan los artículos 41, 239 y 243 constitucionales; sin embargo, de la lectura del memorial de interposición se establece que el mismo no contempla que el numeral uno contiene dos fórmulas, en la que una es liquidación preliminar de las actividades para determinar una renta imponible, y atacan el cierre contable mensual por la única razón que consideran que es de difícil cumplimiento. En cuanto a la segunda fórmula, estiman que es onerosa e injusta sin explicar, sin razonar ni motivar su afirmación. Los argumentos que no toman en cuenta, es que una liquidación preliminar, como una de las fórmulas que prevé la ley, deja vacío de contenido las razones extra fiscales que aduce; C.4) en cuanto a la impugnación del artículo 48 de Ley de Actualización Tributaria, que regula la obligación de retener un porcentaje sobre el valor efectivamente pagado o acreditado en el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, se debe tomar en cuenta que el artículo 46 de la misma ley prescribe que estos contribuyentes por regla general pagan el impuesto por medio de retenciones (aunque admite excepción) y, en ese sentido, en aplicación del artículo 41 del Código Tributario la Superintendencia de Administración Tributaria en el Acuerdo de Directorio dos - dos mil trece, determinó la realización de pagos directos a los contribuyentes del Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas en sustitución de la retención definitiva a que se refiere el artículo 48 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, independiente a la obligación de presentar declaración jurada mensual conforme el artículo 49 de la misma ley. Afirman las entidades accionantes que como en realidad del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil trece, el tipo impositivo y forma de pago se regulan por el artículo 173 de la Ley de Actualización Tributaria (en la que se prevé que para el régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas el tipo impositivo es del seis por ciento (6%)), lo cual, es así porque en este régimen que voluntariamente escoge el contribuyente se gravan la totalidad de ingresos brutos, de tal cuenta que si no hay etapa de determinación o liquidación del impuesto el pago por retención será equivalente al tipo impositivo, de tal forma que la norma impugnada

no se aplica para el año dos mil trece. Por tal razón el primer supuesto del artículo 48 de la Ley de Actualización Tributaria no es inconstitucional porque no se aplica para el año dos mil trece, y no viola en consecuencia los artículos 2º y 3º constitucionales, por lo que carece de razonabilidad jurídica el pretender interpretar aisladamente una norma sin tomar en cuenta su contexto como lo obliga el artículo 4 del Código Tributario. En el planteamiento afirma que la retención del siete por ciento carece de razonabilidad jurídica, pues los mismos entes accionantes aceptan que para el presente año, para este régimen opcional es del seis por ciento y no es aplicable el "primer supuesto" que atacan por no estar vigente en virtud de la disposición transitoria contenida en el artículo 173 de la misma ley; C.5) que respecto al artículo 84, numeral 3, literal iii), las entidades accionantes aducen que viola los principios de seguridad jurídica, capacidad de pago, equidad y justicia tributaria contenidos en los artículos 2º, 3º, 239 y 243 constitucionales, y afirman que no puede gravarse la reevaluación de un bien inmueble sin que exista algún tipo de transacción económica de por medio, conceptuando esté como hecho generador (no se trata de un Impuesto al Valor Agregado sobre transacciones sino que el hecho generador es la realización de ganancias de capital). La constitucionalidad de la norma estriba en que lo que se está gravando es la realización de ganancia de capital por revaluación, lo que está regido por la lógica de lo razonable, pues el legislador en base a la justicia tributaria y a la seguridad jurídica que implica la certeza de sus normas determina como hecho generador del impuesto la realización de ganancia de capital, es decir, la realización de ésta por mero incremento patrimonial cuya titularidad corresponde al contribuyente. Que las ganancias de capital son hechos generadores del referido impuesto que provienen de las rentas que ellas producen, no como aquellas erróneamente lo entienden, que el hecho generador es una transacción económica. La norma impugnada grava las ganancias de capital en función del valor, pues la justicia y equidad tributaria obliga a que sea la renta integral (o comprehensiva), por lo que es justo y razonable que en la realización de ganancias de capital, se imponga una carga impositiva a la revaluación hecha por el contribuyente, ya que la misma tiene su origen en una plusvalía en su patrimonio, y dejarla fuera del impuesto daría lugar a la elusión al impedir que acaeciera el hecho generador para una futura venta de ese bien, pues el avalúo no sujeto a pago de impuesto ocultaría la utilidad de la siguiente transacción del bien (por haber emparejado el valor del mismo con el precio de la venta) razón suficiente dentro de la lógica jurídica y del principio de generalidad e igualdad que el legislador haya determinado como hecho generador la revaluación realizada por el contribuyente. La eventual eliminación del orden jurídico vulneraría los principios de seguridad jurídica y justicia tributaria, habida cuenta que la base imponible es el valor revaluado menos el valor de adquisición del bien; C.6) en cuanto al artículo 89, numeral 3), el planteamiento aduce que atenta contra la seguridad jurídica que la norma contemple que para la enajenación de acciones o participaciones sociales la base imponible se establezca con el costo de las acciones que lo puede constituir el valor de las mismas establecidos en los libros de la sociedad emisora. La exposición de los interponentes da a entender que el valor de las mismas en los libros no fuera el real, lo que sería inaceptable porque toda contabilidad debe estar bien llevada conforme a la realidad y de conformidad con el Código de Comercio, el cual obliga a llevar la contabilidad en forma organizada usando principios de contabilidad generalmente aceptados (artículo 368); y por su parte, el artículo 38, del mismo

cuerpo legal preceptúa toda operación contable deberá estar debidamente comprobada con documentos fehacientes, que llenen los requisitos legales. Por tal razón, la disposición atacada es razonable y tiene fundamento lógico suficiente pues se ajusta a la realidad jurídica que pretende normar la verdadera capacidad económica y no una capacidad ficticia; C.7) de conformidad con el artículo 239 constitucional corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretar impuestos, así como determinar las bases de recaudación, entre ellas, la base imponible de la obligación tributaria. Dentro de ese marco el artículo tercero que determina el hecho generador del Impuesto al Valor Agregado establece como tal la aportación de bienes inmuebles a las sociedades y el artículo siete las exime a excepción del bien inmueble que forme parte del patrimonio de una sociedad que se dedique al desarrollo inmobiliario, particularidad que tiene su razón de ser en el hecho que el legislador establece las condiciones y requisitos para conceder esa dispensa del pago del tributo. El principio de legalidad con su manifestación de reserva de ley estriba en que el legislador puede elegir cuál será la base imponible o base de cálculo por ser materia reservada exclusivamente a la ley y en un tributo como es el Impuesto al Valor Agregado en este caso particular, la fija en el valor del inmueble que un valuador autorizado haya estimado y lo establece en una norma con características de ley formal y ley material, es decir, emitida por el Congreso de la República y de observancia general. En el presente caso, la lógica se explica y justifica que cuando no esté exenta la aportación de bienes inmuebles a una sociedad se certifique su valor por un avalúo realizado por valuador autorizado. El Decreto 15-98 del Congreso de la República, establece la obligación de inscripción así como el establecimiento de requisitos para los mismos, de los técnicos que puedan realizar avalúos, así mismo también tienen la facultad para dejar sin efecto la licencia de valuador autorizado. El actuar de los valuadores debe enmarcarse en un Manual de Avalúo que es la base técnica para estimar los valores de los bienes inmuebles. En consecuencia es razonable que un avalúo que refleja el precio real de un bien inmueble sea la base imponible del hecho generador aportación de bienes inmuebles a una sociedad y, en consecuencia, que se ajuste a la capacidad de pago del sujeto pasivo. Solicitó que se declarara sin lugar la acción de inconstitucionalidad. D) La Superintendencia de Administración Tributaria, manifestó: D.1) en cuanto a los artículos 21 inciso 28, y 23 literal o, que contienen los costos y gastos deducibles y no deducibles respectivamente del Impuesto Sobre la Renta dentro del Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas (en el caso de la deducibilidad de las pérdidas cambiarias originadas por la compra venta de moneda extranjera), la misma no constituye una exclusión discriminatoria, toda vez que el legislador consideró conveniente el no incluirlas con el fin de evitar la elusión de impuestos y procurar hacer más eficiente el control y fiscalización por parte de la Administración Tributaria. En conclusión, lo que el legislador dejó plasmado en la norma, es que exista sustancia económica en toda operación contable que se lleve a cabo por el contribuyente. Debe señalarse que las normas impugnadas no introducen una discriminación que podría provocar la desaparición de los mercados bursátiles de divisas, toda vez que únicamente se contempla que no pueden deducirse como costos y gastos las pérdidas referidas que se deriven, lo cual no implica ninguna limitación. Como se indicó anteriormente, debe recordarse y respetarse que la potestad legislativa corresponde al Congreso de la República, en ese sentido, y en virtud del principio *in dubio pro legislatore* es facultad del Congreso de la República legislar conforme lo estime conveniente.

teniendo las normas emitidas con base a una presunción de constitucionalidad, es decir, que las normas son congruentes con el texto constitucional; D.2) en cuanto al artículo 38, no existe vulneración a las garantías constitucionales denunciadas, ya que únicamente establece los pagos trimestrales que los contribuyentes están obligados a realizar, los cuales son acreditados a cuenta del período anual de liquidación del Impuesto Sobre la Renta y que contribuyen en una mínima cantidad a los gastos del Estado. Debe señalarse que no se configura la confiscatoriedad, argumentada toda vez que los pagos trimestrales no están absorbiendo la totalidad de los bienes de los contribuyentes, sino que únicamente está contribuyendo trimestralmente y en forma proporcional a los gastos del Estado, pagos que en todo caso como ya se indicó serán acreditados a la liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta. Es importante destacar que el Congreso de la República, en el ejercicio de las facultades que le asigna la Constitución, estableció fórmulas para determinar los pagos trimestrales a cuenta del impuesto y que aseguren el pago mínimo por parte de los contribuyentes, lo cual, por sí mismo no constituye una contravención al principio de no confiscatoriedad, garantizado en la Constitución Política de la República. Debe recalarse que no son pagos desproporcionados o irrazonables como argumentan las accionantes, toda vez que las fórmulas que contiene la norma fueron previstas para determinar el cálculo proporcional del impuesto cada trimestre tomando como base los ingresos obtenidos por el contribuyente en el período respectivo, impuesto que en todo caso será liquidado en forma definitiva al presentarse la Declaración Jurada Anual del Impuesto Sobre la Renta; D.3) en cuanto al artículo 48, indica que de conformidad con el artículo 10 de la Ley del Organismo Judicial, el conjunto de una ley servirá para ilustrar el contenido de cada una de sus partes, y no obstante lo anterior, los accionantes realizan una interpretación aislada y textual de la norma impugnada de inconstitucionalidad y omiten realizar una integral del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, el cual dentro de sus disposiciones transitorias, específicamente en su artículo 173 claramente establece el ajuste gradual del tipo impositivo. En ese sentido, la ley es clara al establecer que en el período correspondiente al año 2013 el tipo impositivo será del seis por ciento y, por ende, las retenciones que se realicen en ese período impositivo serán por ese porcentaje, por lo que puede concluirse que no existe vulneración a derecho constitucional alguno; D.4) en cuanto al artículo 84, numeral 3, literal iii), no existe la violación de derechos constitucionales alegada toda vez que la revaluación es un acto voluntario del contribuyente, es decir, derivado de la autonomía de su voluntad; es el contribuyente quien decide según lo estime conveniente, de acuerdo a sus intereses, el revaluar un bien inmueble de su propiedad y en consecuencia dar origen al hecho generador determinado por el legislador. Es importante señalar que el artículo 83 de la misma ley, constituye como hecho generador la obtención de rentas de capital y la realización de ganancias y pérdidas de capital, en dinero o en especie y que provengan directa o indirectamente de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente, en tal sentido, la doctrina asimila el concepto "ganancia de capital" con el de "incremento patrimonial de un bien". Así, la ganancia de capital es definida por García Añoveros, como el aumento de valor de los elementos patrimoniales poseídos por una persona física o jurídica, y para García Mullin, como la ganancia que se produce cuando existe un incremento en la valorización de los bienes de capital. Asimismo, Batalla y Montero señala que con la denominación de "ganancias de capital" se asigna a

todos aquellos incrementos patrimoniales que no tienen su origen en la rentabilidad normal del propio capital, sino más bien por vía de capital, o por vía de patrimonio, esto es, en virtud de la modificación cualitativa del referido capital - en su puro aumento de valor-, sin que los elementos cuantitativos sufran modificación. Resumiendo la posición expuesta por los autores, cuando hablamos de "ganancias de capital" estamos refiriéndonos necesariamente a una alteración en la composición del patrimonio de los particulares; esto es: un incremento patrimonial. Sin embargo, no se trata de cualquier incremento patrimonial, sino de uno de "valor" que se genera (independientemente que se realice o no) respecto de determinados bienes, los considerados "de capital". De tales criterios se desprende que lo relevante al momento de determinar si una ganancia es de capital o no, es distinguirla del concepto de ganancia o renta empresarial producidas por una fuente-actividad (trabajo, industria). Las ganancias de capital son rentas gravables derivadas de la fuente patrimonial que gravan las rentas (realizadas o no) por personas naturales como consecuencia del incremento de valor de sus bienes de capital y no derivan de una fuente-actividad (trabajo, industria). Debe destacarse que las ganancias de capital están afectas toda vez que existe un incremento en la capacidad contributiva como cualquier otra renta y por tanto debe tributar; D.5) el artículo 89, segundo párrafo, señala que no existe la violación de derechos constitucionales alegada toda vez que la revaluación es un acto voluntario del contribuyente, es decir, derivado de la autonomía de su voluntad; es el contribuyente quien decide según lo estime conveniente de acuerdo a sus intereses el revaluar un bien y en consecuencia dar origen al hecho generador determinado por el legislador. En ese sentido, el artículo 83 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, establece como hecho generador, "la obtención de rentas de capital y la realización de ganancias y pérdidas de capital, en dinero o en especie y que provengan directa o indirectamente de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente"; D.6) en cuanto al artículo 89 numeral 3), que regula lo relativo a la base imponible de las ganancias y pérdidas de capital determinando que es el precio de la enajenación de los bienes o derechos menos el costo del bien registrado en los libros contables. Para ese efecto y concretamente para los casos de enajenación de acciones o participaciones sociales, la norma señala que el costo del bien es el menor valor entre el establecido en libros de la sociedad emisora, quien debe certificar el mismo y el valor de adquisición por el adquirente de las acciones o participaciones sociales. En ese orden de ideas, no se determina vulneración a derecho constitucional alguno, toda vez que de conformidad con lo establecido en el artículo 157 de la Constitución Política de la República de Guatemala la potestad legislativa corresponde al Congreso de la República, y en ese sentido, es procedente indicar que el principio *in dubio pro legislatore* es aquel por medio del cual ha de entenderse que en la promulgación de una norma, el legislador ha observado las disposiciones contenidas en la Constitución Política de la República, en pocas palabras, dicho principio establece la facultad del Congreso de legislar conforme lo estime conveniente, teniendo las normas emitidas con base a una presunción de constitucionalidad, es decir, que las normas emitidas son congruentes con el texto constitucional. Debe recordarse que de conformidad con el artículo 171 literal c) de la Constitución Política de la República corresponde al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación. En congruencia con lo anterior, el artículo 239 de la Constitución

magna que contempla el principio de legalidad determina que corresponderá con exclusividad al Congreso de la República el determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a) El hecho generador de la relación tributaria; b) Las exenciones; c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d) La base imponible y el tipo impositivo; e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y f) Las infracciones y sanciones tributarias. D.7) en cuanto al artículo 157, párrafo final, indicó que el legislador en su facultad legislativa determinó en la norma anteriormente referida, la base imponible a la cual deberá aplicarse el tipo impositivo cuando las aportaciones de bienes inmuebles se encuentren gravadas. Solicitó que se declare sin lugar la acción de Inconstitucionalidad. E) El Ministerio Público manifestó: E.1) en cuanto a los artículos 21, inciso 28, y artículo 23, inciso o), los accionantes no realizaron la debida confrontación de este artículo, que estiman transgredidos respecto de los artículos constitucionales, que señalan como vulnerados, puesto que no logran comprobar de qué manera las reevaluaciones, reexpresiones o remediones en moneda extranjera deberían tomarse como deducibles, devinientes de simples partidas de contabilidad, no explicando de qué forma violan los principios de equidad y justicia tributaria y capacidad de pago; E.2) que al artículo 38 establece métodos para realizar el pago del impuesto al momento de cumplir con las obligaciones tributarias, es decir, la forma en que los contribuyentes deben de realizar el pago, el cual no puede atentar contra los artículos constitucionales denunciados, puesto que es necesario que el sujeto pasivo del tributo contribuya en alguna medida al sostenimiento del Estado y deben gravarse en función de la potencialidad económica de cada uno. El precepto legal impugnado establece que los contribuyentes sujetos al Impuesto Sobre la Renta, sobre las unidades de actividades lucrativas deben realizar pagos trimestrales, los cuales serán acreditados para cancelar el impuesto de ese régimen en el período anual de liquidación, es decir, que esos pagos trimestrales constituyen pagos a cuenta del impuesto y tienen carácter definitivo, lo cual no resulta de ninguna manera inconstitucional, porque se trata de un pago anticipado cuyo monto se determinará cuando se fije la renta gravable al final del período de operaciones, y si el contribuyente ha pagado en exceso solicitará se le acredite para el pago del impuesto del siguiente período o su devolución. La norma impugnada establece diversas fórmulas para determinar el monto del pago trimestral: a) Efectuar cierres contables parciales o una liquidación preliminar de sus actividades al vencimiento de cada trimestre, para determinar la renta imponible; o b) Sobre la base de una renta imponible estimada en ocho por ciento (8%) del total de las rentas brutas obtenidas por actividades que tributan por este régimen en el trimestre respectivo, excluidas las rentas exentas. Lo cual se encuentra en congruencia con el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala que ampara el principio de legalidad, pues es, precisamente, con base en ese principio que se han establecido las bases y procedimientos de recaudación del impuesto, por lo que no existe el vicio denunciado; máxime que el impuesto sobre la renta constituye un tributo que grava una condición permanente o continua por lo que el hecho impositivo se genera desde el momento en que el período comienza, de donde no se lesiona el valor justicia y la equidad tributaria el que para su adecuada percepción y justicia impositiva, se establecen los procedimientos o fórmulas por medio de las cuales se determina el monto para pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta. El hecho generador de ese impuesto nace desde el momento mismo en que la persona obtiene ingresos, es decir, desde que se

genera la renta, que es el hecho generador previsto por la ley y hace la obligación del contribuyente de pagar dicho tributo y el derecho del Estado de exigir el pago del mismo en las fechas que establece la ley; E.3) que el artículo 48, en su primer párrafo, establece que los agentes de retención deben retener por concepto de Impuesto Sobre la Renta el siete por ciento (7%) sobre el valor efectivamente pagado o acreditado, emitiendo la constancia de retención, empero ese porcentaje, tal y como lo establece el artículo 173 del mismo cuerpo legal, es a partir del año dos mil catorce. Por lo que los agentes de retención deberán retener durante el año dos mil trece el seis por ciento indicado en el artículo 173 relacionado y el otro porcentaje, contemplado en el artículo 48 impugnado, será a partir del año dos mil catorce. Por lo anterior no se hace evidente vicio de inconstitucionalidad puesto que pudiésemos estar frente a una antinomia, que debe entenderse como una colisión de dos normas que no pueden ser aplicadas a un mismo tiempo, la que se resuelve eliminando una de las dos normas o las dos, dependiendo el caso, el problema consiste en cuál de las dos normas eliminar y cuál conservar, porque la norma impugnada no contiene vicio de inconstitucionalidad; E.4) en cuanto a la literal iii), numeral 3, del artículo 84, indicó que el hacer una reevaluación de un bien inmueble no necesariamente generará una ganancia, puesto que la reevaluación puede generar una pérdida en el patrimonio. Por lo que, si al hacerse una reevaluación de un inmueble resulta un valor mayor del mismo (y que se hará constar en el inventario que forma parte de los activos de la empresa), lo cual, tiene como efecto un aumento en el patrimonio de la sociedad (ganancia), y al ser gravado por el impuesto de mérito, ese acto no resulta inconstitucional porque se ha obtenido una ganancia del capital. Al respecto es oportuno indicar que el legislador al fijar el impuesto tributaria, tiene a su discreción seleccionar las circunstancias fácticas que originarán la imposición, las cuales deben ser reveladoras de la capacidad del sujeto pasivo de contribuir en alguna medida al sostenimiento del Estado y deben gravarse en función de la potencialidad económica de cada uno, lo cual es conocido como principio de capacidad de pago, que la Constitución recoge en su artículo 243. Que la totalidad del patrimonio o alguna de sus partes constitutivas es un índice de lo que más se aproxima a la capacidad real contributiva, y el nivel de consumo, las transacciones comerciales que realiza, los servicios, etcétera, son indicios que hacen presumir un nivel de riqueza en el contribuyente. En el presente caso, la actividad que se grava es directamente proporcional a la riqueza que genera, por lo que no se aprecia que el tributo objetado sea confiscatorio o vulnere el principio de capacidad de pago del contribuyente, ya que el mismo grava dicha actividad conforme la misma se realiza, lo que atiende a la potencialidad económica del que realiza la reevaluación del bien, cuando genere ganancia únicamente. Por lo que, expresa que ese artículo no resulta ser inconstitucional; E.5) el artículo 89, segundo párrafo, no violenta el principio constitucional establecido en el artículo 243 de la Carta Magna, puesto que la propia norma establece que la base imponible que generaría la ganancia a gravar es el resultado de la reevaluación menos el valor de la adquisición, es decir, si existiera una ganancia superior, al valor en que se adquirió el bien y el costo que se reevaluó es superior, eso genera la renta sobre la cual se tendría que cancelar el tributo. Pero también, puede ser que el bien reevaluado, en lugar de generar ganancia haya sufrido pérdida por lo que no se puede considerar que se atenta contra el patrimonio de la persona, por lo que únicamente si el valor de la reevaluación resulta mayor al valor de adquisición, generará impuesto. La que se

considera una ganancia en la capacidad económica del contribuyente, lo que hace que el artículo impugnado no sea inconstitucional; E.6) en cuanto al artículo 89 numeral 3, y el párrafo final del 157, los accionantes no realizaron la debida confrontación de este artículo con los constitucionales que señalaron como vulnerados, puesto que no logran comprobar la razón de tal colisión. Por lo anterior, siendo materialmente imposible el estudio confrontativo de la norma por no existir la motivación necesaria, debe declararse sin lugar la inconstitucionalidad respecto de esos artículos.

IV. ALEGATOS EN EL DÍA DE LA VISTA PÚBLICA

A) Los accionantes reiteraron lo expuesto en su escrito inicial y solicitaron que se declare con lugar la acción de inconstitucionalidad. B) El Congreso de la República de Guatemala, manifestó que: B.1) en cuanto a la inconstitucionalidad de los artículos 21, inciso 28, y 23 inciso o, los accionantes no indican en qué consiste la confrontación o contrariedad constitucional que aluden, o a qué se refieren cuando mencionan que se violentan los principios constitucionales que refieren. Por el contrario, percibe que los mismos están más preocupados por la afectación en cuanto a la aplicación de la norma, desde el punto de vista operativo, ya que al concluir con sus citas textuales, indican las diversas formas en que se originan las operaciones cambiarias y aplicaciones técnico-contables y financieras, y no lo relacionan con lo que dice la norma impugnada o a qué se refiere dicho precepto. Es evidente entonces, que de la interpretación de la acción se determina, que hay falencia en la interposición de la misma, en lo relacionado a encuadrar puntualmente y confrontar debidamente las normas que consideran inconstitucionales con la Ley Suprema, lo que demuestra que no existe tal incompatibilidad. Por lo tanto, no debe ser acogida la inconstitucionalidad presentada; B.2) en cuanto al artículo 38, los accionantes plantean la impugnación con base en una falacia *ad misericordiam*, al apelar a la piedad para lograr el asentimiento de esa Corte, en virtud de carecer de argumentos reales, tratando de convencer, jugando con la compasión, no para complementar las razones de una opinión apegada a la Constitución Política de la República y a la ley, sino para sustituirlas. Señala que apelar a las emociones cuando se piensa que pueden ser favorables a una causa específica es legítimo, pero se comete una falacia cuando se hace porque se carece de argumentos, ya que la apelación a la misericordia debe ser complemento de las razones, no su representante o sustituto y en este caso concreto el del planteamiento de una inconstitucionalidad, y los fundamentos se orientan a aspectos serios contenidos en la Carta Magna y la ley específica. Además, no concurren los elementos que generan la doble o múltiple tributación prohibida constitucionalmente, dado que los accionantes no señalan que el hecho generador del Impuesto de Solidaridad, les ocasione el pago de otro impuesto en un mismo evento o período de imposición, en este caso el Impuesto Sobre la Renta. Que la actividad que se grava es directamente proporcional a la riqueza que genera, por lo que no se aprecia que el tributo objetado sea confiscatorio o vulnere el principio de capacidad de pago del contribuyente, ya que grava dicha actividad conforme la misma se realiza, estableciendo la forma de pago con base en el principio tributario, mayor ingreso, mayor tributo, lo cual debe hacerse en forma proporcional y su cálculo tendrá que verificarse en forma trimestral, por ende, no puede ser lesivo al contribuyente; además, la norma impugnada atiende a la potencialidad económica del que realiza actividades lucrativas, conforme a su capacidad económica, por lo que no se advierte la violación denunciada de los artículos 41, 239 y 243, constitucionales;

B.3) en cuanto al primer supuesto del párrafo primero del artículo 48, es importante nuevamente señalar que al analizarse el escrito respectivo, no se encuentran elementos que permitan arribar a que existe confrontación, incompatibilidad o contrariedad, entre el mismo y la Constitución Política de la República de Guatemala, por lo que la Corte de Constitucionalidad debe declarar sin lugar la misma; B.4) en cuanto al artículo 84, numeral 3, literal iii), se evidencia que los accionantes orientaron la inconstitucionalidad a objetar citando textualmente los artículos constitucionales que se consideran violentados. Cabe agregar que la norma impugnada no se puede atacar de inconstitucional, en virtud que el Congreso de la República, no está creando un nuevo impuesto sino que actualizándolo, es decir, esta nivelando a los que no pagan actualmente y lo que reestableció con la norma, es un impuesto que grava a todos por igual, salvaguardando con ello, la seguridad jurídica y la justicia tributaria en igual forma para todos. En ese sentido, al interpretar la norma se determina que la revaluación es un acto voluntario que hace el contribuyente, es decir a él únicamente le corresponde la aceptación de pagar los tributos de manera voluntaria, siendo de esa forma un acto de consentimiento del contribuyente, por lo que de ninguna manera este acto voluntario, esta nivelación del impuesto basado en la justicia e igualdad tributaria confronta o es incompatible con la Constitución Política de la República de Guatemala; B.5) en cuanto al artículo 89, párrafo segundo, regula la revaluación como un acto voluntario que hace el contribuyente, es decir a él únicamente le corresponde la aceptación de pagar los tributos de manera voluntaria, siendo de esa manera un acto que al revaluar se consiente y por lo tanto, con ello se origina el hecho generador del impuesto, por lo que de ninguna manera este acto voluntario, esta nivelación del impuesto es injusto y desigual. Es más, es una norma que se basó precisamente en los principios constitucionales de seguridad, igualdad, justicia tributaria y capacidad de pago; B.6) en cuanto al artículo 89, numeral 3, los accionantes de ninguna manera hacen un análisis serio, fundamentado, claro y preciso, que permita considerar que existe incompatibilidad entre esa norma y la Constitución Política de la República de Guatemala, por lo que, se debe declarar sin lugar la inconstitucionalidad planteada; B.7) en cuanto al artículo 157, párrafo final, de igual manera que los casos anteriores, no se hace un fundamento serio, claro y preciso por parte de los accionantes al plantear la inconstitucionalidad, ya que únicamente citan textualmente los artículos de la Constitución, la norma impugnada, la doctrina y jurisprudencia constitucional, por lo que al ser repetitiva la petición se torna frívola e impertinente, por lo que así debe declararse. Solicitó que se declare sin lugar la totalidad de la acción de inconstitucionalidad. C) El Ministerio de Finanzas Públicas, la Superintendencia de Administración Tributaria y el Ministerio Público, respectivamente, reiteraron los argumentos vertidos en la audiencia conferida con anterioridad.

CONSIDERANDO

-I-

El planteamiento de inconstitucionalidad abstracta, regulado en el artículo 267 de la Constitución Política de la República implica, necesariamente, el enjuiciamiento de la normativa impugnada con el objeto de determinar su conformidad o disconformidad con la normativa suprema. De ahí que la petición deba observar una serie de presupuestos fundamentales, que permitan al Tribunal constitucional efectuar el análisis de fondo, a efecto de establecer si el texto supremo es contrariado por una norma de inferior jerarquía. En los aspectos

son: a) la cita precisa de la norma jurídica de la que se acusa transgresión constitucional; b) la cita del precepto constitucional que se estima violado; y c) la tesis de la postulante.

Si la concurrencia de todos esos aspectos evidencia la violación denunciada, debe acogerse la inconstitucionalidad de la norma atacada, y por ende, expulsarse del ordenamiento jurídico. Por el contrario, la ausencia de alguno de esos aspectos conllevará a la desestimación de la acción planteada.

-II-

En el presente caso, los solicitantes promueven acción de inconstitucionalidad general parcial contra varios artículos del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria, argumentando en esencia, lo siguiente: a) que los artículos 21, inciso 28, y el 23, literal o), violan el párrafo primero tanto del artículo 239 como del 243 constitucionales, porque al establecer límites a las pérdidas cambiarias como costos y gastos deducibles, devienen injustos y atentan contra la capacidad contributiva de los contribuyentes, en virtud que provoca inconvenientes técnico-contables y financieros, debido que al operar con divisas se producen incesantes pérdidas y ganancias por lo cambiante del mercado, y el establecer como deducible únicamente las compras de moneda extranjera efectuadas a las instituciones sujetas a la vigilancia e inspección de la Superintendencia de Bancos, excluyendo expresamente las pérdidas cambiarias que resulten de revaluaciones, reexpresiones o remediones que se registren por simples partidas cambiarias, introduce una discriminación que supondría la desaparición de los mercados bursátiles de divisas, tanto en operaciones al contado como a futuro, al igual que ocasiona discriminación en las operaciones de productos financieros para ~~cuales se ocasiona un riesgo cambiario~~. En ese sentido, los contribuyentes no podrán deducir la totalidad de costos y gastos deducibles que incurran en la obtención de rentas gravadas, lo que no se justifica bajo los principios de equidad y justicia tributaria, y de capacidad de pago; b) que el artículo 38 viola los artículos 41, primer párrafo del 239, y primero y segundo párrafo del 243, constitucionales, debido a que establecen dos formulas para determinar el monto del pago trimestral del Impuesto Sobre la Renta (ISR), pero, la primera es de difícil cumplimiento (por cuanto establece un plazo diez días), y la segunda (a la que tendrían que acudir por necesidad), es excesivamente onerosa porque sobre la estimación de una renta imponible (que no permite ninguna deducción) los contribuyentes deben contribuir con una tasa efectiva impositiva del dos punto cuarenta y ocho por ciento, que sumada al uno por ciento del Impuesto de Solidaridad, equivale al tres punto cuarenta y ocho por ciento de la renta bruta, lo cual infringe claramente la equidad y justicia tributaria, y gravemente la capacidad contributiva del contribuyente. Además, que los pagos a cuenta (y el Impuesto de Solidaridad) afectan el flujo de caja del contribuyente, anticipando el pago del impuesto a base de estimaciones, y que por consiguiente, no se traducen en auténticos impuestos, sino que solo en anticipos de efectivo que se trasladan a la referida administración, la que a su vez, hace caso omiso de lo que implica un flujo de caja deficitario, es decir cuando existe una crisis de liquidez derivada de la falta de financiamiento del capital de trabajo de la empresa o de desembolsos forzosos extraordinarios (déficit en el flujo de caja) puede llevar a una "suspensión de pagos", que es la causa evidente de la quiebra empresarial; c) el artículo 48 porque viola los artículos 2 y 3 constitucionales, debido a que prescribe la obligación para los agentes de retener en concepto del impuesto ~~en el~~ por

ciento sobre el valor efectivamente pagado o acreditado, pero el artículo 173 dispone de manera transitoria dos tipos impositivos (seis por ciento para el año dos mil trece y siete por ciento para el año dos mil catorce en adelante). Lo anterior provoca una contradicción legal, lo que no solo viola el principio de seguridad jurídica, debido a que se le obliga a retener un impuesto ilegal (e incurriría en el delito de exacciones ilegales, prescrito en el artículo 451 del Código Penal), sino que el contribuyente (perjudicado por la retención excesiva) se tendrá que ver en la necesidad de solicitar la devolución del uno por ciento (1%) que le fue cobrado de más, a través de la respectiva retención, conforme el procedimiento previsto en el Código Tributario, extremo que deviene injusto e irrazonable; d) que la literal iii), del numeral 3, del artículo 84, en la parte que prescribe "Las revaluaciones de bienes inmuebles hechas por el contribuyente" indican que viola: d.1) los artículos 2º y 3º constitucionales, porque no es razonable con la realidad jurídica que pretende regular el gravar la revaluación de bienes inmuebles sin que exista ningún tipo de transacción económica de por medio, o sea sin que se genere renta o ingreso alguno (hecho generador del tributo), además de vulnerar la capacidad de pago del contribuyente, constituye una confiscación de sus bienes; y, d.2) el primer párrafo de los artículos 239 y 243 constitucionales, respectivamente, porque si bien la revaluación de un bien inmueble se ajusta o actualiza el valor del inmueble (siendo normal que exista un aumento que supone un incremento en la situación financiera de la entidad), eso en sí mismo no resulta válido asumirlo como un ingreso. Por otra parte, el tipo impositivo (regulado en el artículo 92 de la misma ley) aplicable a las ganancias de capital es del diez por ciento, es injusto y arbitrario y, además, erosiona la capacidad contributiva de los respectivos contribuyentes; e) que el artículo 89: e.1) en su segundo párrafo, viola los artículos constitucionales 2º, 3º, 239 párrafo primero, literal a), y 243, primero y segundo párrafos, respectivamente, porque grava la revaluación de bienes sin que exista ningún tipo de transacción económica de por medio, o sea sin que exista un hecho generador del tributo (renta o ingreso); y e.2) el numeral 3, en la frase que prescribe "...el menor valor entre el establecido en libros de la sociedad emisora, quien debe certificar el mismo, y...", viola los artículos 2º, 3º, y primer párrafo de los artículos 239 y 243 constitucionales, respectivamente, porque no es razonable con la realidad jurídica que pretenda regular que la enajenación de acciones se debe asumir como costo, el menor valor entre el de adquisición y el que se certifique de libros de la entidad, debido a que genera una incertidumbre para el contribuyente por cuanto éste adquiere en un precio, pero posteriormente (para efectos de pago del impuesto) debe aplicar el menor valor entre ese y el que conste en libros. Por otra parte, asignarle ese costo a la enajenación de acciones o participaciones sociales, rife con el principio de capacidad de pago por cuanto no refleja la realidad del costo; y f) el artículo 157, párrafo final, vulnera la literal a) del artículo 239 constitucional, porque no es razonable con la situación jurídica que pretende regular o normar, debido a que no tiene sentido ni lógica jurídica imponer la obligación arbitraria de valuar un inmueble previo a ser aportado a una sociedad mercantil, a fin de que el valor que arroje el respectivo avalúo sea la base imponible del impuesto, sin que exista ningún tipo de transacción económica de por medio, o sea, sin que exista un hecho generador del tributo, que es generar renta o ingreso alguno producto de la aportación.

De lo anterior, no pasa desapercibido para esta Corte que si bien la acción está dirigida contra varios artículos, o contra varios supuestos ~~contenidos~~ en uno

solo de ellos, también lo es que para cada artículo atacado los accionantes señalan (y reiteran) uno o varios artículos constitucionales (o algunos supuestos de los mismos), sin embargo, en algunos casos presentan la misma tesis como fundamento de su impugnación. Por tal motivo, el análisis respectivo se realizará conforme al orden de presentación de cada uno de los artículos atacados, apartado en el cual se harán las consideraciones respectivas del o los artículos constitucionales que aducen violados, y de esa forma estimar o desestimar la tesis que arguyen, según sea el caso.

-III-

Previo a desarrollar las consideraciones pertinentes, debe hacerse la salvedad que no se hará el análisis de todas las normas impugnadas, toda vez que el requisito indispensable es que las mismas se encuentren vigentes, o al menos, la parte que expresamente se impugna.

Mediante el Decreto 19-2013 del Congreso de la República, publicado en el Diario Oficial el veinte de diciembre de dos mil trece, y que entró en vigencia a partir del veintiuno del mismo mes y año, ese órgano estatal emitió una serie de reformas a algunas leyes, que para el caso de la presente acción de inconstitucionalidad, se modificaron algunas normas contenidas en la Ley de Actualización Tributaria (Decreto 10-2012 del mismo órgano de legislación), de la forma siguiente: a) por el artículo 8 reformó (entre otros) el numeral 28 del artículo 21 (impugnado); b) por el artículo 9 reformó (entre otras) la literal o) del artículo 23 (impugnado); c) por el artículo 13 reformó los últimos tres párrafos, y adicionó un párrafo final, del artículo 38 (impugnado); d) por el artículo 15 reformó (totalmente) el artículo 48 (impugnado); y e) por el artículo 21 reformó el numeral 3) del artículo 89 (impugnado).

Como consecuencia de lo anterior, este Corte se ve impedida a emitir pronunciamiento alguno sobre la impugnación de tales preceptos, toda vez que por las razones referidas, dichas normas dejaron de tener vigencia y, por ende, la acción promovida en contra de dichos artículos se quedó sin materia.

Por lo tanto, el análisis respectivo que se hará en el presente fallo, será únicamente sobre la impugnación del artículo 84, numeral 3, subliteral iii), el artículo 89, segundo párrafo, y el artículo 157 del referido Decreto 10-2012 del Congreso de la República, por ser esos artículos los únicos que sí se encuentran vigentes. Asimismo, se hará el análisis del artículo 38, pero solamente sobre la parte que no sufrió ninguna modificación, en la forma en que se señalará más adelante.

-IV-

En cuanto a la impugnación del artículo 38, señalan las accionantes que viola los artículos constitucionales 41, primer párrafo del 239, y primero y segundo párrafos del 243, conforme los argumentos que se hacen referencia más adelante.

Inicialmente es pertinente hacer alusión al marco general en que se encuentran esas normas, dentro del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, que es el cuerpo normativo en que se encuentran contenidas. En ese sentido, mediante ese Decreto, el órgano de legislación ordinaria aprobó la Ley de Actualización Tributaria que entre otros, en el Libro I, contiene el Impuesto Sobre la Renta que empezó a regir a partir del uno de enero de dos mil trece.

El Libro I referido está dividido en Títulos, los que a su vez se subdividen en Capítulos, y éstos a su vez, en Secciones. En cada una de esas partes, se establecen y desarrollan los elementos (de cuantificación) del referido impuesto,

es así como que en el Título I, Capítulo Único, se encuentran contenidas las disposiciones generales, que para el caso que nos ocupa, se destacan lo atinente al objeto del impuesto, que se encuentra regulado el artículo 1 de la Ley, el cual prescribe que "Se decreta un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, sean éstos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país. El impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas, y se determina de conformidad con lo que establece el presente libro"; así como la que dispone las rentas que grava el impuesto, que se encuentra en el artículo 2 que prescribe "Se gravan las siguientes rentas según su procedencia: 1. Las rentas de las actividades lucrativas. 2. Las rentas del trabajo. 3. Las rentas del capital y las ganancias de capital. Sin perjuicio de las disposiciones generales, las regulaciones correspondientes a cada categoría de renta se establecen y el impuesto se liquida en forma separada, conforme a cada uno de los títulos de este libro. Las rentas obtenidas por los contribuyentes no residentes se gravan conforme a las categorías señaladas en este artículo y las disposiciones contenidas en el título V de este libro".

De lo anterior, se puede determinar que mediante la ley de mérito, el Congreso de la República decretó un impuesto que grava toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios (nacionales o extranjeros) que se especifiquen en el Libro I, residentes o no en el país. Así mismo, enumera las categorías de rentas (según su procedencia) que grava ese impuesto, dentro de las que se encuentra las (rentas) provenientes de las actividades lucrativas, que según el artículo 2 ibídem, sin perjuicio de lo regulado en las "Disposiciones Generales", (el impuesto) se establecen y se liquidan conforme al título correspondiente de ese libro, que para el caso que nos ocupa, es el Título II denominado "Rentas de las Actividades Lucrativas".

Dentro del Título referido, se regula lo relativo al impuesto que grava las rentas de las actividades lucrativas, es decir, todas aquellas actividades que suponen la combinación de uno o más factores de producción, con el fin de producir, transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios, por cuenta y riesgo del contribuyente (según definición del artículo 10 de la propia ley, que además incluye, pero no limita, la enunciación de algunos en particular). Para tal efecto, específicamente en el artículo 14, se establece dos regímenes por los que los contribuyentes pueden optar a efecto de tributar el Impuesto Sobre la Renta.

Es precisamente dentro de ese Título, específicamente, en el Capítulo IV "Régimen de Actividades Lucrativas", Sección III, el apartado donde se encuentran las normas que establecen el "Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas", y que se analizan en este considerando.

De esa manera, dentro del contexto en particular en que se ubican las normas impugnadas, se encuentra el artículo 19 el cual prescribe que "Los contribuyentes que se inscriban al Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, deben determinar su renta imponible, deduciendo de su renta bruta las rentas exentas y los costos y gastos deducibles de conformidad con esta Ley y debe sumar los costos y gastos para la generación de rentas exentas".

Ahora bien, para determinar el pago contribuyentes deben determinarlo conforme lo que prescribe el artículo 38 de la misma ley, el cual es objeto de la presente impugnación.

Al transcribir el contenido de ese artículo en su redacción original, es decir,

sin la reforma a que sujeta mediante el Decreto 19-2013 del Congreso de la República, prescribía lo siguiente: "Los contribuyentes sujetos al Impuesto Sobre la Renta Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas deben realizar pagos trimestrales. Para determinar el monto del pago trimestral el contribuyente podrá optar por una de las siguientes fórmulas: 1. Efectuar cierres contables parciales o una liquidación preliminar de sus actividades al vencimiento de cada trimestre, para determinar la renta imponible; o, 2. Sobre la base de una renta imponible estimada en ocho por ciento (8%) del total de las rentas brutas obtenidas por actividades que tributan por este régimen en el trimestre respectivo, excluidas las rentas exentas. Una vez seleccionada cualquiera de las opciones establecidas en los numerales anteriores, ésta no podrá ser variada sin la autorización previa de la Administración Tributaria. El pago del impuesto se efectúa por trimestres vencidos y se liquida en forma definitiva anualmente. El pago del impuesto trimestral se efectúa por medio de declaración jurada y debe realizarse dentro de los diez (10) días siguientes a la finalización del trimestre que corresponda, excepto el cuarto trimestre que se pagará cuando se presente la declaración jurada anual. Los pagos efectuados trimestralmente serán acreditados para cancelar el Impuesto Sobre la Renta de este régimen en el referido período anual de liquidación" (lo resaltado es la parte reformada).

Ahora bien, al transcribir el contenido del mismo artículo, pero con la reforma emitida por el artículo 13 del Decreto 19-2013 del Congreso de la República, la cual fue sobre los últimos tres párrafos y se adicionó un párrafo final, el mismo quedó de la manera siguiente: "Los contribuyentes sujetos al Impuesto Sobre la Renta Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas deben realizar pagos trimestrales. Para determinar el monto del pago trimestral el contribuyente podrá optar por una de las siguientes fórmulas: 1. Efectuar cierres contables parciales o una liquidación preliminar de sus actividades al vencimiento de cada trimestre, para determinar la renta imponible; o, 2. Sobre la base de una renta imponible estimada en ocho por ciento (8%) del total de las rentas brutas obtenidas por actividades que tributan por este régimen en el trimestre respectivo, excluidas las rentas exentas. Una vez seleccionada cualquiera de las opciones establecidas en los numerales anteriores, deberá ser utilizada en el período de liquidación definitiva anual que corresponda. El cambio de opción deberá avisarse a la Administración Tributaria en el mes de diciembre y surtirá efecto a partir del primer pago trimestral correspondiente al período anual inmediato siguiente. El pago del impuesto trimestral se efectúa por medio de declaración jurada y lo enterará dentro del mes siguiente a la finalización del trimestre que corresponda. Los pagos efectuados trimestralmente serán acreditados al Impuesto Sobre la Renta de este régimen en el referido período anual de liquidación. Los contribuyentes sujetos a pagos trimestrales que utilicen la opción de cierres contables parciales, deberán conservar los estados financieros correspondientes a cada trimestre para efectos de su fiscalización de cada trimestre por separado para efectos de fiscalización. El pago del impuesto correspondiente al cuarto trimestre se realizará conjuntamente con la declaración de liquidación definitiva anual" (lo resaltado en la parte modificada).

Por lo anterior, debe hacerse la salvedad que el análisis respectivo no se hará respecto la totalidad del mismo, sino que solamente sobre la parte que no fue reformada.

Inicialmente debe señalarse que de la lectura del escrito contentivo de la acción, se puede determinar que la impugnación está dirigida esencialmente contra los numerales uno y dos transcritos (lo cuales no fueron reformados), respecto de los cuales aquellas señalan que si bien el contribuyente puede optar por una de las dos fórmulas para determinar el monto del pago trimestral del impuesto, sucede que el plazo establecido en la primera, resulta ser mínimo y de difícil cumplimiento lo que obliga (y por eso deja de ser una elección y se convierte en una necesidad) a optar por la segunda, la que es excesivamente onerosa porque el pago debe hacerse sobre una renta imponible estimada (de sus rentas brutas), y de acuerdo a una tasa impositiva del dos punto cuarenta y ocho por ciento, que sumado al uno por ciento del Impuesto de Solidaridad (ISO), equivalente a una tasa onerosa de tres punto cuarenta y ocho por ciento de su renta bruta, lo que infringe la capacidad de pago del contribuyente, y conlleva serias consecuencias, como el riesgo de quiebras empresariales, por la falta de liquidez.

Al respecto, debe indicarse que el cumplimiento de los tributos conlleva, desde el surgimiento de la obligación tributaria (ocurrencia del hecho generador) hasta la actividad de comprobación de su existencia y fijación de su cuantía, una serie de pasos o fases que deben necesariamente configurarse previamente a realizar cualquier medio de extinción de esa obligación, dentro de las que se puede mencionar el pago.

Lo indicado en el párrafo precedente tiene mayor incidencia aún (trayendo a colación lo manifestado en el considerando anterior), cuando el hecho imponible está constituido en un hecho abstracto (por su aspecto material), lo que conlleva la necesidad de someter ese tributo a un proceso de liquidación, es decir, a su cuantificación conforme los criterios contenidos en la base imponible. Ese proceso cuantificativo, conlleva dos actos diferentes que son la determinación y la liquidación propiamente dicha.

En el caso del impuesto en que se encuentran las normas que se analizan, efectivamente concurre tal circunstancia, es decir, el hecho imponible recae sobre la renta, la cual, constituye un hecho abstracto. La Ley de Actualización Tributaria lo reconoce de esa manera, porque en su artículo 1, en su parte conducente, prescribe que "(...) El impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas, y se determina de conformidad con lo que establece el presente libro" (el resaltado no aparece en el texto original). De esa manera, para el régimen impositivo que nos ocupa (de actividades lucrativas) la ley establece esa forma de determinar el impuesto, que se encuentra en el artículo 38 (impugnado).

De la lectura del mismo, se puede interpretar que regula conjuntamente varios aspectos de las fases que deben necesariamente configurarse previamente para el cumplimiento del Impuesto Sobre la Renta. Dentro de esos, se pueden extraer que establece la determinación, la liquidación y el pago, así como el plazo en que deben realizarse tales actos, caso para el cual debe integrarse la norma para efectos de aplicación formal, porque éste último (el plazo) está contenido en el último párrafo del mismo artículo.

En ese sentido, en cuanto a la tesis de impugnación de la fórmula contenida en numeral 1. del artículo referido, los accionantes indican (en forma general) que es de difícil cumplimiento porque el plazo establecido resulta ser mínimo y que eso constituye una violación a los artículos constitucionales que enuncia (el 41, primer párrafo del 239, y primero y segundo párrafo del 243. constitucionales).

Al respecto, de los argumentos presentados respecto a ese numeral, esta Corte no encuentra, que exista la supuesta violación que alegan en cuanto el artículo 41 constitucional, porque, este prescribe varios supuestos como: a) que por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna; b) se prohíbe la confiscación de bienes; c) se prohíbe la imposición de multas confiscatorias; y d) las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido. Por otra parte, al hacer referencia a lo indicado en el considerando anterior, en cuanto a los artículos 239 y 243 constitucionales, prescriben, el primero, que corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales (así como determinar las bases de la recaudación), facultad que debe practicarse conforme a las necesidades del Estado y, en todo caso, "de acuerdo a la equidad y justicia tributaria"; y el segundo, reitera que el sistema tributario debe ser justo y equitativo y, para lograrlo, establece que las leyes de la materia serán estructuradas, entre otros, conforme el principio de capacidad de pago.

De esa manera, no se puede determinar cómo o cuál de los supuestos del artículo 41, o bien, cómo es que puede resultar contrario a la equidad y justicia tributaria, o menos aún, que violente la capacidad de pago, porque, la norma estipula que para determinar el monto del pago correspondiente, el contribuyente debe efectuar cierres contables parciales o una liquidación preliminar de sus actividades al vencimiento de cada trimestre.

En tal sentido, el hecho de que la norma regule que el contribuyente debe realizar el pago del impuesto en forma trimestral, en ~~manera~~ alguna evidencia que tal disposición podría resultar contraria a los principios enunciados, toda vez que ese acto (el pago) lo podrá hacer una vez haya realizado la fase respectiva de determinación del tributo (cuantificación que debe darse conforme los criterios aumentativos o diminutivos contenidos en la base imponible), es decir, de acuerdo a la situación personal y particular del contribuyente.

Por otra parte, en cuanto al argumento de que el plazo (de diez días) que se encontraba establecido para pagar el impuesto debe hacerse la acotación que la parte del artículo en que se encontraba tal disposición (cuarto párrafo) fue modificada por el artículo 13 del Decreto 19-2013 del Congreso de la República, ese hecho cambia el contexto de interpretación y aplicación de la norma, además que dejó de tener vigencia por lo ya referido. Por tal motivo, respecto a ese argumento esta Corte estima que no puede pronunciarse por haberse quedado sin materia sobre la cual resolver.

Ahora, en cuanto a la fórmula contenida en numeral 2. del artículo atacado, los accionantes argumentan que vulnera los mismos artículos constitucionales anteriormente relacionados, porque con una estimación de renta imponible, debido a que no permite deducción alguna, el sujeto obligado debe contribuir con una tasa impositiva del dos punto cuarenta y ocho por ciento (2.48%), que sumada al uno por ciento del Impuesto de Solidaridad, equivale de manera efectiva al tres punto cuarenta y ocho por ciento (3.48%) de la renta bruta, lo cual, estiman que es excesivamente oneroso, e infringe claramente la equidad y justicia tributaria, y gravemente, la capacidad de pago o contributiva del contribuyente, con un riesgo evidente de quiebras empresariales por el trasladado de flujo de caja (dinero en efectivo).

Al hacer el análisis correspondiente, esta Corte considera necesario advertir que esta otra fórmula de determinación del impuesto ~~Sobre la Renta~~, es

aplicable única y exclusivamente para los contribuyentes que la adopten como forma de tributar dentro del denominado "Régimen de Actividades Lucrativas" prescrito en el Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, según se desprende del análisis del artículo cuestionado. Por otra parte, la norma establece que para estimar la renta imponible (para efectos de pago del impuesto), la misma debe hacerse sobre una base del ocho por ciento (8%) del total de las rentas brutas obtenidas en el trimestre respectivo, de las que deben excluirse las rentas exentas. A la cantidad determinada de esa manera, debe aplicarse el tipo impositivo del treinta y uno por ciento (31%), resultado que corresponderá a la cuota a pagar. De esta manera, contrario a lo que afirman los accionantes si existe la posibilidad de deducción porque la norma da la posibilidad de restar éstas últimas (las rentas exentas).

Adicionalmente, las accionantes indican de una manera muy escueta, que la tasa efectiva sobre la cual deben tributar los contribuyentes se aumenta en uno por ciento respecto de la tasa sobre la cual deben pagar el Impuesto de Solidaridad, debido a que ambas se determinan sobre la misma base imponible.

Con ello, esta Corte estima un poco difícil realizar el análisis pretendido porque aquellos aluden a dos impuestos que son distintos, regulados en forma independiente por una ley ordinaria que establece sus propias bases de recaudación, dentro de ellas su forma de determinación (que son diferentes) y, además, no indican claramente cómo la suma del pago de ambos impuestos vulnera la capacidad de pago de los contribuyentes, puesto que ha sido criterio sustentado por este Tribunal, que el mismo tiene como presupuesto esencial la personalización de la obligación tributaria. El hecho que hayan enunciado un ejemplo de cómo eventualmente podría vulnerar ese principio, no quiere decir que el mismo sea aplicable a todos y cada uno de los contribuyentes, porque es claro que las cantidades que utilizaron no reflejan la realidad de la totalidad de aquellos.

Por otra parte, al decir simplemente que la norma cuestionada incurre en infracción a la equidad y a la justicia tributaria, sólo deja al Tribunal la carga de indicar los argumentos tendientes a sustentar o desestimar lo referente a dicha afirmación, porque la misma carece de elementos de juicio para ilustrarla. Al respecto, el tipo impositivo determinado para el Impuesto Sobre la Renta (como el del dos punto cuarenta y ocho por ciento [2.48%] de la base imponible) no es indicador por sí mismo de falta de proporcionalidad, porque el constituyente no fijó más límite que aquel que impida la confiscación de la propiedad o que, sin indicarlo, hiciera imposible una actividad económica. De ahí que el legislador ordinario se orienta por signos externos que revelen, con mayor o menor precisión, la capacidad contributiva, como bien pueden ser el patrimonio, la percepción de un ingreso o de una renta, la propiedad, los negocios jurídicos, los hechos materiales, u otros que guarden la debida proporcionalidad y racionalidad con el monto impositivo.

En el caso que se plantea, la norma contiene un indicador de la capacidad contributiva que se ha basado en los ingresos brutos obtenidos por el sujeto obligado, y el monto del impuesto calculado sobre una estimación de esa capacidad (ocho por ciento de sus rentas brutas, deducidas las rentas exentas) debe resolverse a la luz de la experiencia que da el sentido común, es decir, que el porcentaje de los ingresos del contribuyente no se está gravando más allá de las posibilidades que sustentan la economía de las personas en el giro normal de su actividad dependiente o empresarial. Aspecto que las accionantes no demuestran de manera abstracta y general.

Así las cosas, esta Corte considera que la acción de inconstitucionalidad promovida, debe desestimarse por las razones referidas.

-V-

Para la impugnación del artículo 84, numeral 3, literal iii., específicamente en la parte que prescribe "Las revaluaciones de bienes inmuebles hechas por el contribuyente", las accionantes argumentan que viola, por un lado, los artículos 2º y 3º constitucionales, porque no es razonable con la realidad jurídica que pretende regular, el gravar la revaluación de bienes inmuebles sin que se genere renta o ingreso alguno; y, por otro lado, el primer párrafo de los artículos 239 y 243 constitucionales, respectivamente, porque la revaluación de un bien inmueble es el procedimiento voluntario (o mecanismo) mediante el cual el contribuyente ajusta o actualiza el valor del inmueble al valor de avalúo actual, pero que ese incremento en la situación financiera de una entidad, en sí mismo no resulta válido asumirlo como un ingreso, aspecto que además de vulnerar la capacidad de pago del contribuyente, constituye una confiscación de sus bienes.

También argumentaron que debía tenerse presente que la Ley del Impuesto Sobre la Renta, contenida en el Decreto 26-92 del Congreso de la República y sus reformas, no gravaba la revaluación de bienes inmuebles en sí, precisamente porque a través de ella no se está produciendo renta o ingreso para el propietario.

No obstante el análisis respectivo en cuanto a la impugnación de lo prescrito en la norma referida que se hará en los párrafos siguientes, previamente resulta pertinente dar respuesta al último argumento presentado por las accionantes, la cual se hará a manera eminentemente de ilustración, toda vez que la ley a que hacen referencia no se encuentra vigente, porque fue derogada por el Decreto 10-2012 del Congreso de la República, y por ende, no puede ser motivo de análisis en una acción constitucional de esta naturaleza.

En ese sentido, en el planteamiento aquellos indican que la revaluación de bienes no estaba gravada por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, contenida en el Decreto 26-92 del Congreso de la República, sin embargo, haciendo una retrospectiva del asunto, resulta pertinente transcribir la parte conducente del contenido del artículo 14 de esa ley, que prescribía que "Las personas individuales y las jurídicas obligadas a llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio, podrán revaluar los bienes que integran su activo fijo, siempre que paguen sobre el monto de dichas revaluaciones un Impuesto Sobre la Renta por revaluación del cero por ciento (0%), cuando se trate de bienes inmuebles, y del diez por ciento (10%) para los otros activos fijos (...) También podrán revaluar sus bienes inmuebles las personas individuales que no estén obligadas a llevar contabilidad según el Código de Comercio, pagando el Impuesto Sobre la Renta por revaluación del cero por ciento (0%) sobre el valor del bien inmueble revaluado, conforme el inciso a) de este artículo (...)".

Si bien en el presente fallo no se puede analizar o determinar los alcances o efectos positivos que tenía el contenido del mismo, precisamente porque no se encuentra vigente, de esa manera queda evidenciado que la Ley del Impuesto Sobre la Renta (derogada) sí establecía un supuesto similar al que ahora se encuentra contenido en la Ley de Actualización Tributaria. Sin embargo, por la razón indicada (perdida de vigencia) no se puede validar o acogerse el argumento que hacen los accionantes, en cuanto que anteriormente ese tipo de actos no se encontraban gravados, aunado al hecho de que tal aspecto por sí mismo no evidencia contravención de precepto constitucional alguno, en todo caso, podría

aludirse un tratamiento distinto o una regulación de forma diferente.

Luego de hacer la acotación referida, se procederá a realizar el análisis respectivo de la impugnación de mérito. Para el efecto, en coherencia a lo indicado en los considerandos anteriores, en la división de la estructura del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, se encuentra el Título IV que se denomina "Rentas de Capital, Ganancias y Pérdidas de Capital", apartado en el que se encuentra el hecho generador del impuesto (sobre la renta) que grava las rentas provenientes de esos elementos patrimoniales, es decir, el capital y la realización de las ganancias y pérdidas de capital, precisamente en el artículo 83, que prescribe "Constituye hecho generador la obtención de rentas de capital y la realización de ganancias y pérdidas de capital, en dinero o en especie y que provengan directa o indirectamente de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente".

El artículo (84) siguiente, en su parte conducente establece que "Las rentas gravadas de conformidad con el artículo anterior se clasifican en: 1. (...) 2. (...) 3. Ganancias y pérdidas de capital. a. Son ganancias y pérdidas de capital de conformidad con lo dispuesto en este título, las resultantes de cualquier transferencia, cesión, compra-venta, permuta u otra forma de negociación de bienes o derechos, realizada por personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios cuyo giro habitual no sea comerciar con dichos bienes o derechos. b. También constituyen ganancias de capital: (...) iii. Las revaluaciones de bienes inmuebles hechas por el contribuyente (...) [el resaltado es la parte impugnada]".

Desde el punto de vista del Derecho Tributario, la "potestad tributaria" del Estado consiste en la facultad que tiene para la creación de los tributos que van a gravar una porción determinada de riqueza. Esa facultad la puede realizar por medio de gravar uno o varios hechos particulares tomados de una materia general (llamada también objeto imponible). Dicho de otra manera, una materia (imponible) es la fuente general que puede ser gravada en uno, dos o más hechos imponibles. Igualmente, la materia imponible es el objeto perceptible que por su contenido fáctico, resulta ser el indicador directo o indirecto de riqueza.

Por su parte, los hechos imponibles tienen ciertos aspectos que lo hacen distinguir en su particularidad y que lo diferencian de los demás. Dentro de esos aspectos que se pueden enunciar el material, que constituye el propio hecho, acto, negocio, estado o situación que se grava (como la renta, el patrimonio o el gasto). Otros aspectos son, el espacial, que indica el lugar donde se realiza el hecho imponible, el temporal, que refiere el instante en que se entiende por efectuado, y por último, el cuantitativo, que es que expresa la medida en que se realiza aquél.

Es así que el Impuesto Sobre la Renta contenido en el Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, de la materia imponible que grava en general (la renta) el legislador gravó varios hechos imponibles (hechos generadores) e incluyó como un hecho generador, las rentas que fueran obtenidas de capital y aquellas que fueran producto de la realización de ganancias y pérdidas de capital, en dinero o en especie y que provengan directa o indirectamente de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente. Aparte, y para una mejor especificación, enumeran una clasificación de las rentas que deben entenderse incluidas dentro del hecho imponible, lugar donde se incluye el supuesto impugnado en la presente acción.

Al realizar el análisis respectivo, esta Corte estima necesario indicar que la observancia, entre otros, de los principios equidad y justicia tributarias, y capacidad de pago (artículos 239 y 243 de la Constitución), constituyen un límite para el ejercicio del poder legislativo y también de parámetros que han de ser observados por el Organismo Legislativo al momento de decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, así como al determinar las bases de su recaudación, pues observando tales principios, es como el legislador ordinario debe crear o reformar cuerpos normativos que regulen aspectos tributarios, cuya validez se mantiene en tanto en ellos no concurren transgresiones constitucionales.

En contexto a lo indicado en el considerando III del presente fallo, los impuestos son aquellas exacciones que el Estado obtiene legalmente del contribuyente, para sufragar los gastos públicos. Sin embargo, para el caso de los impuestos que gravan la materia imponible de la renta, debe tomarse en cuenta que para poder contribuir a sufragar en los costos (indivisibles) de esos gastos, el sujeto obligado a pagar (contribuyente) previamente debió haber percibido un ingreso, beneficio o ganancia, que es lo que en esencia le permitirá realizar el pago.

Atendiendo a lo anterior, se explica con cierta base de razonabilidad, para el caso del impuesto Sobre la Renta, que el mismo se estructura sobre la base de ingresos de los contribuyentes; y cuando ocurre de esa manera, la equidad y justicia tributaria imponen que la percepción de esos ingresos sean reales y no ficticios, pues de no ser así, los impuestos podrían constituirse en una confiscación indirecta de este último ante la disminución sustancial que de él puede generarse en la búsqueda del cumplimiento de pago de la carga impositiva, todo ello en detrimento de la prohibición contenida en el segundo párrafo del artículo 243.

En el caso del supuesto contenido en el artículo 84, numeral 3., literal b., numeral iii), el mismo desatiende esos principios, y por ende, contraviene los preceptos constitucionales, tal como lo indican los accionantes. La anterior afirmación, atiende a que el hecho generador del impuesto grava (conforme el artículo 83) las rentas de capital o la realización de ganancias pérdidas de capital, de lo cual debe interpretarse que, lo que en realidad está gravando es la parte del ingreso (en dinero o en especie) que represente un ingreso, beneficio o ganancia, que sea real y no formal.

En el caso de la revaluación de bienes inmuebles, tal como indican los accionantes, es el acto voluntario por el cual el contribuyente ajusta o actualiza el valor de un inmueble al valor de avalúo actual, no obstante, ese incremento va a

reflejar una situación patrimonial distinta del contribuyente, solamente que de una manera formal, pero que no resulta válido asumir esa diferencia como la percepción real de un ingreso. Es decir, esa nueva situación patrimonial no estará representada por una cantidad de dinero líquida, o una especie que de manera fáctica pueda evidenciarse.

En ese orden de ideas, esta Corte determina que el supuesto impugnado, evidentemente vulnera los principios constitucionales aludidos porque se está en presencia de un impuesto que está determinado sobre la renta, es decir, ese es el aspecto material del hecho imponible, y no sobre el otro, como lo podría ser el patrimonio. Por ende, lo que en realidad está gravando es una obtención de una renta ficticia que supuestamente adquiere el contribuyente por el incremento que logra en su patrimonio, al revaluar de manera personal los bienes inmuebles sobre los cuales ejerza algún derecho.

De esa manera, resulta procedente declarar la inconstitucionalidad del referido numeral "iii)" de la literal b., numeral 3. del artículo 84, y expulsarlo del ordenamiento jurídico guatemalteco.

Por otra parte, a la referencia que hacen los accionantes del artículo 92 de la Ley de Actualización Tributaria, en cuanto que el tipo impositivo aplicable a las ganancias de capital es del diez por ciento, lo cual deviene injusto y arbitrario, ningún pronunciamiento se hará respecto del mismo, toda vez que no fue expresamente impugnado.

-VI-

En cuanto a la impugnación del artículo 89, específicamente contra el segundo párrafo, que prescribe "En el caso de ganancias de capital por revaluación de bienes para aquellos contribuyentes no obligados a llevar contabilidad completa, la base imponible es el valor revaluado menos el valor de adquisición", los accionantes argumentan que viola los artículos constitucionales, 2, 3, 239 párrafo primero, literal a), y 243, primero y segundo párrafos, respectivamente, porque grava la revaluación de bienes sin que exista ningún tipo de transacción económica de por medio, o sea sin que exista un hecho generador del tributo (renta o ingreso).

Al respecto, es pertinente indicar que el planteamiento de inconstitucionalidad abstracta, regulado en el artículo 267 de la Constitución Política de la República de Guatemala implica, necesariamente, el enjuiciamiento de la normativa impugnada con el objeto de determinar su conformidad o en su caso, disconformidad con la normativa suprema. De ahí que la petición deba observar una serie de presupuestos fundamentales que permitan al Tribunal constitucional efectuar el análisis de fondo, a efecto de establecer si el texto

supremo es contrariado por una norma de inferior jerarquía. Esos aspectos son:

a) la cita precisa de la norma jurídica de la que se acusa transgresión constitucional, la cual debe gozar de generalidad y vigencia, b) la cita del precepto constitucional que se estima violado, y c) la tesis de la postulante.

Al revisar el argumento expuesto por los accionantes y compararlo con lo indicado en los párrafos anteriores, se puede determinar que en el mismo no se observa uno de los presupuestos fundamentales que permitan al Tribunal constitucional efectuar el análisis de fondo, a efecto de establecer si el texto supremo es contrariado por la norma ordinaria que impugnan, porque si bien cumplen con la cita precisa de la norma jurídica de la que se acusa transgresión constitucional, así como la cita de los preceptos constitucionales que se estiman violados, también lo es que la tesis que presentan se encuentra alejada del supuesto que regula la norma que impugnan.

Tal como se indicó en el considerando III anterior, en materia tributaria rige el principio de legalidad contenido en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual, entre otros supuestos, prescribe que corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, así como determinar las bases de la recaudación; dentro de esas bases contempla el hecho generador y la base imponible propiamente dicha.

En cuanto al primero, se puede definir como el presupuesto de hecho establecido en la ley para determinar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. Por su parte, el segundo elemento, se puede definir como la parte del tributo que permite cuantificar el hecho imponible y que sirve para determinar el objeto de la obligación, que resulta de la prestación tributaria.

De la lectura del párrafo impugnado, se establece claramente que el mismo regula este último elemento (de cuantificación) del hecho imponible del régimen impositivo de ganancias de capital (aplicable a los casos de revaluación de bienes inmuebles), porque el mismo prescribe que "...la base imponible es el valor revaluado menos el valor de adquisición" (lo resaltado no aparece en el texto original). Por su parte, el argumento que se presenta en la impugnación no hace referencia a ese elemento sino que al primero, toda vez que indican que el impuesto grava la revaluación de bienes, sin que exista ningún tipo de transacción económica de por medio, es decir sin que exista un hecho generador del tributo (renta o ingreso). De ahí que claramente la tesis está dirigida directamente al hecho generador y no a la base imponible, que es lo que regula el párrafo impugnado.

Así las cosas, ante el distanciamiento que existe entre el supuesto normativo impugnado y la tesis presentada, esta Corte se encuentra imposibilitada de realizar el análisis solicitado y emitir el pronunciamiento pretendido, por lo que debe desestimarse la acción de inconstitucionalidad en este punto. Lo anterior, es sin perjuicio de la inaplicabilidad de esa norma con respecto a la que se analizó en el considerando anterior, que se declara inconstitucional.

-VII-

Por último, las accionantes impugnan el artículo 157, párrafo final, de la Ley de Actualización Tributaria. Dentro de la estructura de esa ley, la norma referida se encuentra dentro del Libro IV, el cual, contiene ciertas reformas que el órgano de legislación ordinaria realizó a varios artículos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (Decreto 27-92 del Congreso de la República). En específico, mediante el artículo impugnado se aprobó una reforma al artículo 56 de esta última ley (del Impuesto al Valor Agregado), y en su contenido prescribe lo siguiente "Se reforma el artículo 56 del Decreto Número 27-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual queda así: 'Artículo 56. Base imponible en el caso de bienes inmuebles. Para la primera venta o permuta de bienes inmuebles o para los otros casos de transferencias de bienes inmuebles, la base del impuesto lo constituye el precio de venta consignado en la factura, escritura pública o el que consta en la matricula fiscal, el que sea mayor. Si el vendedor es contribuyente registrado de este impuesto y su actividad es la construcción o la venta de bienes inmuebles, incluyendo terrenos con o sin construcción, la base imponible es el precio de venta o permuta o el que consta en la matricula fiscal, el que sea mayor. Cuando el enajenante no sea contribuyente del impuesto o siendo contribuyente su giro habitual no sea comerciar con bienes inmuebles, en cualquier forma de transferencia de dominio de bienes inmuebles gravada por esta Ley, la base imponible es el precio de la enajenación que deberá ser consignado en la escritura pública o el que consta en la matricula fiscal, el que sea mayor. En todo caso deberá consignarse Número de Identificación Tributaria - NIT- de las partes contratantes e identificar el medio de pago que se utilizó en la compraventa. Cuando las aportaciones de bienes inmuebles se encuentren gravadas, la base imponible la constituirá el valor del inmueble que un valuador autorizado debe estimar. Copia autenticada de dicho avalúo deberá agregarse, como atestado, al testimonio de la escritura pública que para los efectos registrales se emita. Los registros públicos están obligados a exigir la presentación de este documento" (el resaltado no aparece en el texto original y constituye la parte atacada de inconstitucionalidad).

Como se puede observar, de la tesis planteada por las accionantes y lo prescrito en la norma impugnada, esta Corte determina que no puede realizar el análisis pretendido, toda vez que aquellos indican que la misma vulnera la literal a) del artículo 239 constitucional, porque no es razonable con la situación jurídica que pretende regular o normar, que se imponga la obligación arbitraria de revaluar un inmueble previo a ser aportado a una sociedad mercantil, a fin de que el valor que arroje el respectivo avalúo sea la base imponible del impuesto, pero (se resalta la tesis planteada) **sin que exista ningún tipo de transacción económica de por medio, o sea, sin que exista un hecho generador del tributo, que es generar renta o ingreso alguno producto de la aportación.**

Como se anotó en el considerando VI anterior, en la facultad que tiene el Estado para crear impuestos, la misma se realiza a través de gravar uno o varios hechos tomados de una materia imponible (u objeto imponible). Y en el caso del artículo 157 impugnado, contiene una reforma que se realizó a otro artículo contenido en una ley que tiene como aspecto material del hecho generador un revelador indirecto de riqueza, como lo es el consumo, lo cual resulta ser distinto a la materia imponible de generación de renta o ingresos (índice directo de riqueza).

De esa manera, al no haber una relación concreta y directa entre el argumento del planteamiento respecto de la norma que puntalmente se ataca, porque las accionantes hacen referencia a la renta, pero la norma atacada se encuentra dentro de una ley que grava el consumo, resulta improcedente la acción de inconstitucionalidad contra ese artículo, de tal manera que así debe declararse en el apartado respectivo del presente fallo.

-VIII-

En cumplimiento a lo previsto en el artículo 148 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, por el sentido en que se emite el presente fallo no debe imponerse multa a los abogados auxiliares, ni condenar en costas a las postulantes.

LEYES APLICABLES

Artículos citados y; 267, 268 y 272, inciso a), de la Constitución Política de la República de Guatemala; 1°, 6°, 114, 115, 133, 137, 139, 141, 142, 144, 149, 150, 163, inciso a); 183, 185 y 186 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad; 39 del Acuerdo 1-2013 de la Corte de Constitucionalidad.

POR TANTO

La Corte de Constitucionalidad, con base en lo considerado y leyes citadas, resuelve: I) **Con lugar** parcialmente, la acción de inconstitucionalidad general

parcial promovida por Cámara del Agro de Guatemala y Cámara de Comercio de Guatemala contra el artículo 84, numeral 3, literal b., subliteral iii), del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, "Ley de Actualización Tributaria", en la parte que establece "Las revaluaciones de bienes inmuebles hechas por el contribuyente". II) Como consecuencia de este pronunciamiento, se expulsa dicha norma del ordenamiento jurídico, por lo que su pérdida de vigencia y efectos se retrotraerá a la fecha en que se publicó en el Diario Oficial, la suspensión provisional decretada el nueve de abril de dos mil trece. III) **Sin lugar** la acción de inconstitucionalidad general parcial, por haberse quedado sin materia, la promovida contra los artículos 21, inciso 28, en las frases que prescriben "(...) exclusivamente por la compra-venta de moneda extranjera efectuada a las instituciones sujetas a la vigilancia e inspección de la Superintendencia de Bancos (...) No serán deducibles las pérdidas cambiarias que resulten de revaluaciones, reexpresiones o remediones en moneda extranjera que se registren por simples partidas de contabilidad"; 23 literal o); 38; 48, primer supuesto del párrafo primero; 89 numeral 3; y, por estimarse inconstitucionales, la promovida contra los artículos 89, segundo párrafo y 157, todos de la Ley de Actualización Tributaria. IV) No se impone multa a los abogados patrocinantes ni se hace condena en costas, por la razón considerada. V) Publíquese esta sentencia en el Diario Oficial, dentro de los tres días siguientes de la fecha en que la misma quede firme. VI) Notifíquese y, oportunamente, archívese el expediente.

GLORIA PATRICIA PORRAS ESCOBAR
PRESIDENTA

MANUEL CUARTE BARRERA
MAGISTRADO

MAURO RODERICO CHACÓN CORADO
MAGISTRADO

ROBERTO MOLINA BARRETO
MAGISTRADO

RICARDO ALVARADO SANDOVAL
MAGISTRADO

MARÍA DE LOS ANGELES ARAUJO BOHR
MAGISTRADA

JUAN CARLOS MEDINA SALAS
MAGISTRADO

MARTÍN RAMÓN GUZMÁN HERNÁNDEZ
SECRETARIO GENERAL





EL INSTITUTO GUATEMALTECO DE TURISMO -INGUAT-, en cumplimiento con lo que establece el artículo 10, numeral 26, del Decreto 57-2008 Ley de Acceso a la Información Pública, publica el siguiente:

Informe sobre el funcionamiento y finalidad del archivo, sus sistemas de registro y categorías de información, los procedimientos y facilidades de acceso al archivo:

FUNCIONAMIENTO. Los documentos del INGUAT que contienen información de oficio se dividen en dos grupos, según la gestión y finalización del trámite, los cuales se concentran en dos grandes ciclos:

Archivos activos. El INGUAT cuenta con archivos específicos de cada una de las unidades administrativas del organigrama, los cuales se encuentran en soporte físico, en un orden alfabético, numérico y cronológico. Estos documentos están activos y los responsables son el Director (a), Subdirector (a) y jefes de las distintas unidades administrativas que conforman el INGUAT.

Archivo General. Es la Sección técnica que concentra y administra los documentos inactivos y semiactivos de la institución que datan desde 1967, los cuales son transferidos de manera coordinada desde las distintas unidades administrativas del INGUAT, mediante la aplicación de la normativa interna.

SISTEMAS DE REGISTRO. La información resguardada se encuentra registrada de manera técnica en soporte físico, con rotulación indicando unidad a la que pertenece, fecha de recibido y número de paquete. También se encuentra en digital, estos documentos se encuentran archivados en el programa de gestión documental (DMS).

FINALIDAD DEL ARCHIVO. La finalidad de la Sección de Archivo es la custodia, resguardo, identificación, selección, análisis, digitalización y conservación física de la documentación original con el objetivo de proporcionarla en el momento que sea requerido por el personal interno y/o persona de acuerdo a su interés. La documentación que administra es producida de forma orgánica por las siguientes dependencias: Dirección, Subdirección, Asesoría Jurídica, Auditoría Interna, División Desarrollo del Producto, División de Mercadeo, División Administrativa e incluye Departamentos, Secciones y Unidades administrativas.

MANUAL DE PROCEDIMIENTOS. El uso del manual de procedimientos aprobado mediante los Acuerdos de Dirección No. 529-2009 y No. 6-2012, es de carácter obligatorio, para todos los procedimientos de la Sección de Archivo del Centro de Documentación Turística -CEDITUR- de la División del Desarrollo del Producto. Dicho manual está conformado por los siguientes códigos y procedimientos: MP-AR-01 Procedimiento para la recepción de documentación Institucional; MP-AR-02 Procedimiento para la recepción del Diario de Centro América; MP-AR-03 Procedimiento de recepción de libros contables de ingresos y egresos; MP-AR-04 Procedimiento para la elaboración de certificación de tiempo de servicio para el régimen de aporte para clases pasivas y/o programa IVS; MP-AR-05 Procedimiento para la digitalización de documentos Institucionales; MP-AR-06 Procedimiento para la elaboración de solvencias; MP-AR-07 Procedimiento para préstamo de documentos varios al personal del INGUAT.

CATEGORÍAS DE LA INFORMACIÓN. Los documentos del archivo son información pública de oficio y no existe restricción para su acceso.

FACILIDADES DE ACCESO. La Sección de Archivo, se localiza en el segundo nivel del edificio, su personal está integrado por tres personas, un jefe y dos auxiliares. Pueden comunicarse vía electrónica a los emails jdargueta@inguat.gob.gt, mwillatoro@inguat.gob.gt y icatrillo@inguat.gob.gt o marcando al PBX (502) 2421-2800, con sus extensiones 4273 y 5610.

Guatemala, abril 08 de 2013

(307670-2)-22-abr



CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD

EXPEDIENTE NO. 293-2013

OFICIAL 5º DE SECRETARÍA.

ASUNTO: Inconstitucionalidad de ley de carácter general, parcial.


SOLICITANTES: a) Cámara del Agro y b) Cámara de Comercio de Guatemala. **NORMAS IMPUGNADAS:** Del Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización

Tributaria: 1) los apartados "...exclusivamente por la compra-venta de moneda extranjera efectuada a las instituciones sujetas a la vigilancia e inspección de la Superintendencia de Bancos..." y "(...) No serán deducibles las pérdidas cambiarias que resulten de revaluaciones, reexpresiones o remediones en moneda extranjera que se registren por simples partidas de contabilidad.", contenidos en el artículo 21, inciso 28; 2) artículo 23, literal o); 3) artículo 38; 4) artículo 48, primer supuesto del párrafo primero; 5) el apartado "iii. Las revaluaciones de bienes inmuebles hechas por el contribuyente.", contenido en el artículo 84, numeral 3); 6) artículo 89, segundo párrafo; 7) el apartado "... el menor valor entre el establecido en libros de la sociedad emisora, quien debe certificar el mismo, y...", contenido en el artículo 89, numeral 3), y 8) artículo 157, párrafo final.

CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD: Guatemala, nueve de abril de dos mil trece.

I) Incorpórese al expediente respectivo el escrito que antecede, registrado en esta Corte con el número cuatro mil setenta - dos mil trece (4070-2013), presentado por: a) Cámara del Agro, por medio del Presidente y Representante Legal, José Santiago Molina Morán, y b) Cámara de Comercio de Guatemala, por medio del Presidente de la Junta Directiva, Jorge Eduardo Briz Abularach, solicitantes de la inconstitucionalidad. II) No ha lugar a la suspensión provisional de los artículos 38 y 157, párrafo final, del Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, por razón de que no concurren los elementos que regula el artículo 138 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad. III) De oficio y en revisión del caso, esta Corte determina que en lo que concierne al apartado "iii. Las revaluaciones de bienes inmuebles hechas por el contribuyente.", contenido en el numeral 3 del artículo 84 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, concurren los elementos que establece el artículo 138 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, por lo que dispone su suspensión provisional. IV) Notifíquese y publíquese en el Diario Oficial. Artículo citado, 7º

de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad; 28 y 29 del Código Procesal Civil y Mercantil


MAURO RODERICO CHACÓN CORADO
 PRESIDENTE


HÉCTOR HUGO PÉREZ AGUILERA
 MAGISTRADO


ROBERTO MOLINA BARREDO
 MAGISTRADO


GLORIA PATRICIA FORRAS ESCOBAR
 MAGISTRADA


ALEJANDRO MALDONADO AGUIRRE
 MAGISTRADO


JUAN CARLOS MEDINA SALAS
 MAGISTRADO


MARÍA DE LOS ÁNGELES ARALJO BOHR
 MAGISTRADA


MARTÍN RAMÓN GUZMÁN HERNÁNDEZ
 SECRETARIO GENERAL



CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD

EXPEDIENTE 1336-2013

Oficial 5°. de Secretaría.

Asunto: Inconstitucionalidad de ley de carácter general parcial.

Solicitante: Mario René Archila Cruz. **Norma impugnada:** El apartado que dice "MOTOCICLETAS, - aval de operaciones anual, trescientos quetzales (Q 300.00), - Renovación anual de operaciones, cien quetzales (Q 100.00), - Cuota mensual por

funcionamiento cincuenta quetzales (Q 50.00), - Tarjeta de operaciones anual veinte quetzales (Q 20.00), - Reposición de tarjeta de operaciones veinte quetzales (Q 20.00)" contenido en el punto quinto del acta ordinaria número cuarenta y seis - dos mil doce (46-2012) del Concejo Municipal de Puerto Barrios, del departamento de Izabal, de fecha veintiséis de noviembre de dos mil doce.

CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD: Guatemala, ocho de abril de dos mil trece.

Se tiene a la vista, para resolver, la acción de inconstitucionalidad de ley de carácter general parcial, que promovió Mario René Archila Cruz, con el objeto de impugnar el apartado que dice "MOTOCICLETAS, - aval de operaciones anual, trescientos quetzales (Q 300.00), - Renovación anual de operaciones, cien quetzales (Q 100.00), - Cuota mensual por funcionamiento cincuenta quetzales (Q 50.00), - Tarjeta de operaciones anual veinte quetzales (Q 20.00), - Reposición de tarjeta de operaciones veinte quetzales (Q 20.00)" contenido en el punto quinto del acta ordinaria número cuarenta y seis - dos mil doce (46-2012) del Concejo Municipal de Puerto Barrios, del departamento de Izabal, de fecha veintiséis de noviembre de dos mil doce.

CONSIDERANDO

---I---

El artículo 138 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad establece, en el apartado conducente, que "...la Corte de Constitucionalidad deberá decretar, de oficio y sin formar artículo, dentro de los ocho días siguientes a la interposición, la suspensión provisional de la ley, reglamento o disposición de carácter general si, a su juicio, la inconstitucionalidad fuere notoria y susceptible de causar gravámenes irreparables. - La suspensión tendrá efecto general y se publicará en el Diario Oficial al día siguiente de haberse decretado."

---II---

En el examen, esta Corte estima que concurren los supuestos que prevé la norma legal citada, motivo por el cual se decreta la suspensión provisional de las disposiciones impugnadas, en los apartados que serán precisados en el segmento resolutivo de este auto.

(E-384-2013)-22-abril

CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD**EXPEDIENTE NO. 293-2013****OFICIAL 5#176; DE SECRETARÍA.**

ASUNTO: Inconstitucionalidad de ley de carácter general, parcial.

NORMAS IMPUGNADAS: Del Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria:

- 1) los apartados** "...exclusivamente por la compra-venta de moneda extranjera efectuada a las Instituciones sujetas a la vigilancia e inspección de la Superintendencia de Bancos..." y "(...) No serán deducibles las pérdidas cambiarias que resulten de revaluaciones, reexpresiones o remediones en moneda extranjera que se registren por simples partidas de contabilidad.",
- 7)** el apartado "... el menor valor entre el establecido en libros de la sociedad emisora, quien debe certificar el mismo, y...", contenido
- 8)** artículo 157, párrafo final.

CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD: Guatemala, nueve de abril de dos mil trece.

- I)** Incorpórese al expediente respectivo el escrito que antecede, registrado en esta Corte con el número cuatro mil setenta -dos mil
- b)** Cámara de Comercio de Guatemala, por medio del Presidente de la Junta Directiva, Jorge Eduardo Briz Abularach, solicitantes
- II)** No ha lugar a la suspensión provisional de los artículos 38 y 157, párrafo final, del Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, por razón de que no concurren los elementos que regula el artículo 138 de la Ley de
- III)** De oficio y en revisión del caso, esta Corte determina que en lo que concierne al apartado "iii. Las revaluaciones de bienes inmuebles hechas por el contribuyente.", contenido en el numeral 3 del artículo 84 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, concurren los elementos que establece el artículo 138 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, por lo que dispone su suspensión provisional.

IV) Notifíquese y publíquese en el Diario Oficial. Artículo citado, 7#176; de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad; 28 y 29 del Código Procesal Civil y Mercantil

MAURO RODERICO CHACÓN CORADO

PRESIDENTE

HÉCTOR HUGO PÉREZ AGUILERA
MAGISTRADO

ROBERTO MOLINA BARRETO

MAGISTRADO

GLORIA PATRICIA PORRAS ESCOBAR
MAGISTRADA

ALEJANDRO MALDONADO AGUIRRE

MAGISTRADO

JUAN CARLOS MEDINA SALAS
MAGISTRADO

MARÍA DE LOS ANGELES ARAUJO BOHR

MAGISTRADA

MARTÍN RAMÓN GUZMÁN HERNANDEZ

SECRETARIO GENERAL