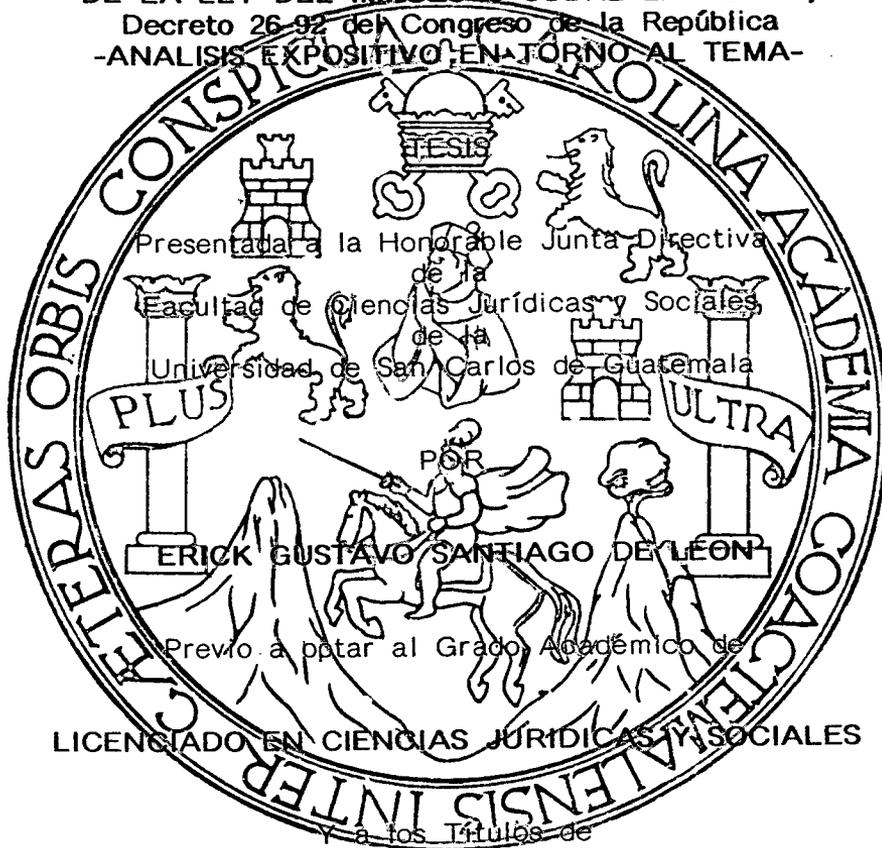


UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES

**INCONSTITUCIONALIDAD GENERAL POR VICIO PARCIAL  
DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA,  
Decreto 26-92 del Congreso de la República  
-ANALISIS EXPOSITIVO EN TORNO AL TEMA-**



ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, Octubre de 1994

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
Biblioteca Central

DL  
04  
T(1388)

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

DECANO	Lic. Juan Francisco Flores Juárez
VOCAL I	Lic. Luis César López Permouth
VOCAL II	Lic. José Francisco De Mata Vela
VOCAL III	Lic. Roosevelt Guevara Padilla
VOCAL IV	Br. Erick Fernando Rosales Orizabal
VOCAL V	Br. Fredy Armando López Folgar
SECRETARIO	Lic. Carlos Humberto Mancio Bethancourt

**TRIBUNAL QUE PRACTICO EL EXAMEN  
TECNICO PROFESIONAL**

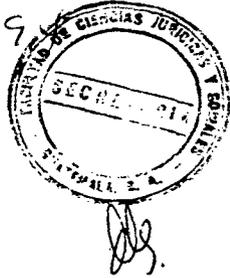
DECANO	
(en funciones)	Lic. Mario Ismael Aguilar Elizardi
EXAMINADOR	Lic. Carlos Roberto Samayoa
EXAMINADOR	Lic. Luis Haroldo Ramírez Urbina
EXAMINADOR	Lic. Roosevelt Guevara Padilla
EXAMINADOR	Lic. Juan Carlos López Pacheco

**NOTA:** "Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas en la Tesis". (Artículo 25 del Reglamento para los exámenes Técnico Profesionales de Abogacía y Notariado y Público de Tesis).

Lic. Luis César López Permouth

ABOGADO Y NOTARIO  
OFICINA JURIDICA

2939-9



Guatemala, 16 de agosto de 1,994.

Señor Decano de la  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales,  
Universidad Autónoma de San Carlos de Guatemala,  
Su Despacho.

Señor Decano:

En atención a nombramiento de consejero de tesis que recayera sobre el infrascrito, procedí a asesorar al Br. Erick Gustavo Santiago De León, sobre su trabajo de tesis relacionado con el problema de la inconstitucionalidad general por vicio parcial en el marco del cuerpo normativo que se ocupa de la tributación en materia de la renta.

Hace ya mucho tiempo, conversábamos con el sustentante sobre estos temas, por lo que el enfoque original de la tesis presentaba una problematización visionaria. Por factores ajenos a la voluntad del Br. Santiago, esto sufrió una demora que obligó a cambiar varios aspectos:

a) el Título debe ser cambiado a "Inconstitucionalidad General por Vicio Parcial de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto 26-92 del Congreso de la República -Análisis expositivo en torno al tema-"; el sustentante está de acuerdo.

b) se modificó el plan de trabajo y el bosquejo preliminar, se concluyó el informe final y, en la calidad con que actúo estimo que éste llena los requisitos mínimos exigidos para esta clase de trabajos.

Atentamente,

c.c. file

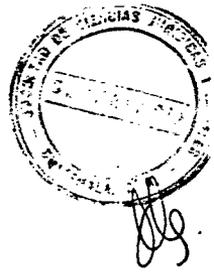
  


UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS  
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS  
JURIDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, Zona 13  
Guatemala, Centroamérica

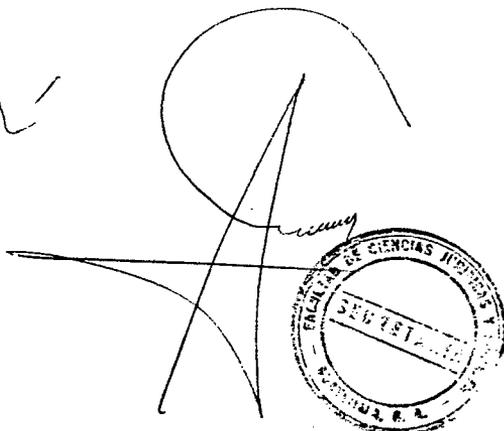
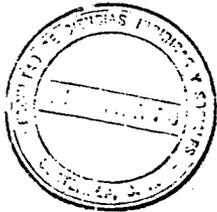


DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES;  
Guatemala, agosto veintitres, de mil novecientos noventi-  
cuatro. -----

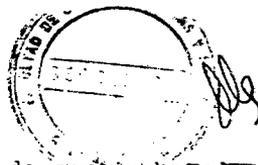
Atentamente pase al Licenciado RAUL ANTONIO CHICAS HERNAN-  
DEZ, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del Ba-  
chiller ERICK GUSTAVO SANTIAGO DE LEON y en su oportunidad  
emita el dictamen correspondiente. -----

*[Handwritten signature]*

ahg/



19/9/94  
JFL



3254-94

Guatemala, 19 de septiembre de 1994

UNIVERSIDAD DE CIENCIAS  
JURIDICAS Y SOCIALES  
SECRETARIA

Licenciado:  
**JUAN FRANCISCO FLORES JUAREZ**  
Decano de la Facultad de Ciencias  
Jurídicas y Sociales de la Univer  
sidad de San Carlos de Guatemala.

19. 9. 94  
**RECIBIDO**  
19. 9. 94

Señor Decano:

Por este medio y en forma atenta me dirijo a usted con el ob-  
jeto de informarle que en cumplimiento a la designación que se me hizo, -  
procedí a revisar el trabajo de TESIS del Bachiller ERICK GUSTAVO SANTIAGO  
DE LEON, el cual se denomina: **"INCONSTITUCIONALIDAD GENERAL POR VICIO  
PARCIAL DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**, Decreto 26-92 del Congreso  
de la República - ANALISIS EXPOSITIVO EN TORNO AL TEMA".

Despues de varias sesiones de trabajo, de efectuados algunos  
cambios de contenido que fueron aceptados por el sustentante, estimo que  
el trabajo relacionado aunque bastante concreto, refleja la inquietud e -  
inclinación del autor por los estudios del Derecho Tributario y que el --  
mismo reúne los requisitos que la Universidad de San Carlos de Guatemala  
establece para la elaboración de tesis, por lo que puede autorizarse su -  
impresión y examen público correspondiente.

Sin otro particular, me es grato suscribirme como su deferen-  
te servidor.

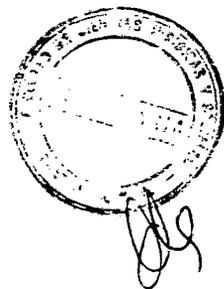
LIC. RAUL ANTONIO CHICAS HERNANDEZ

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS  
DE GUATEMALA



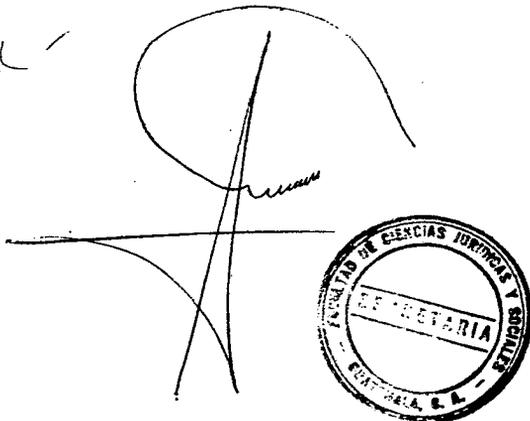
FACULTAD DE CIENCIAS  
JURIDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, Zona 12  
Guatemala, Centroamérica



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES;  
Guatemala, septiembre veintiuno, de mil novecientos noventa-  
ticuatro. -----

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la  
impresión del trabajo de tesis del Bachiller ERICK GUSTAVO  
SANTIAGO DE LEON intitulado "INCONSTITUCIONALIDAD GENERAL  
POR VICIO PARCIAL DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, De-  
creto 26-92 del Congreso de la República - ANALISIS EXPOSI-  
TIVO EN TORNO AL TEMA", Artículo 22 del Reglamento para Exá-  
menes Técnico Profesionales y Público de Tesis. -----



En cuanto el hombre no guarda con el Estado y con el Derecho una relación tranquila, es posible hablar de crisis del Estado y del Derecho, porque, al fin y al cabo, esas creaciones para el hombre son y sólo con respecto al hombre tienen sentido. Si a él no le sirven o se vuelven contra él, no cumplen la función que les asignara la vida.

Sebastián Soler

DEDICO ESTA TESIS

A DIOS, el Hacedor del Universo.

A MARIA, Madre de Dios y Madre Nuestra.

A MIS PADRES, por ser los forjadores de mi vida.

A MIS ABUELOS, quienes comparten conmigo al lado del altísimo.

A MIS HERMANOS, Estuardo, Otto, Ronald, Astrid, Silvia y mi sobrino Estuardo José.

A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA Y EN ESPECIAL A LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES, en agradecimiento a la formación intelectual.

A MI PATRIA GUATEMALA, esperando que por lo avatares de la vida siempre permanezca incólume.

## INDICE

	PAG
INTRODUCCION	i
CAPITULO I DERECHO CONSTITUCIONAL.....	1
CAPITULO II DERECHO TRIBUTARIO.....	7
CAPITULO III IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....	17
CAPITULO IV LA INTERPRETACION JURIDICA.....	23
CAPITULO V SENALAMIENTO DE LOS MEDIOS PROCESALES PARA OBTENER LA DECLARATORIA JUDICIAL DE INCONSTITUCIONALIDAD GENERAL POR VIOLACION PARCIAL.....	27
CAPITULO VI ANALISIS TECNICO LEGAL.....	35
CONCLUSIONES.....	49
BIBLIOGRAFIA.....	51
ANEXO.....	55

## INTRODUCCION

En los años de 1987 y posteriormente de 1992 se promovieron e impulsaron los mal llamados "paquetes tributarios", concepto por demás folclórico pero que refleja el ingenio y a la vez resignación de una Nación que tiene que soportar la deficiente recaudación y administración de los ingresos a que por ley tiene derecho el Estado, pero olvidan sus obligaciones para con los contribuyentes y es aquí, como decía Ortega y Gasset, "con el pasado no se lucha cuerpo a cuerpo. El porvenir lo vence porque se lo traga. Como se deje algo fuera de él, está perdido."

La Defensa de los Derechos de estos olvidados contribuyentes y de un pueblo donde recae finalmente estas transgresiones son sin lugar a duda la luz en la cual se proyecta el presente trabajo de investigación al analizar varios artículos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92 del Congreso de la República; este trabajo es fundamentado en la doctrina del derecho tributario y constitucional los cuales son relevantes para enmarcar el contenido jurídico de los artículos sometidos a estudio desprendiéndose su clara inconstitucionalidad, corroborado este planteamientos por el medio idóneo: el fallo del caso concreto por parte de la Corte de Constitucionalidad.

El trabajo se compone de Seis capítulos, de los cuales se concluye en torno al tema. Debido a demoras el problema varió pero no sustancialmente.

Finalmente en el presente año de 1994 fué asesinado el presidente de la Corte de Constitucionalidad, Licenciado Epaminondas Gonzalez Dubón quien fungía como presidente de este alto tribunal e integrante del mismo en el momento de dictar el fallo que es

también objeto de análisis.

En razón de ello, sea éste un testimonio para este jurista guatemalteco y todos aquellos que han sostenido la legalidad en aras de un país cada día mejor.

## CAPITULO I

### 1. Derecho Constitucional

Es muy importante enmarcarnos en el contexto de la constitucionalidad, antes de hablar de la Inconstitucionalidad General por Vicio Parcial del Impuesto Sobre la Renta. Debido a ello, abordaremos los siguientes puntos como un recordatorio que posteriormente nos ha de servir de base fundamental en la exposición.

#### 1.1 Definición

Dentro de la gama de autores existente podemos transcribir algunas de las definiciones siguientes:

Para el autor **Manuel Ossorio** Derecho Constitucional es : " Rama del Derecho Público que tiene por objeto las organizaciones del Estado y sus Poderes, la declaración de los derechos individuales y colectivos y las Instituciones que garantizan " <sup>1</sup> ; por su parte **Maurice Duverger** entiende por Derecho Constitucional como: " Rama del derecho que estudia las reglas contenidas en la constitución" <sup>2</sup> ; el autor guatemalteco **Santiago López Aguilar** define lo que a suparecer es el Derecho Constitucional Guatemalteco así: " Es el derecho que regula lo relativo al territorio del estado de Guatemala, su forma de gobierno, la nacionalidad y los derechos ciudadanos, garantías individuales y sociales, la estructura de gobierno y las atribuciones de cada uno de sus órganos." <sup>3</sup>

De lo anterior se puede afirmar que el Derecho Constitucional tiene como función afianzar el fin político, pero mediante normas jurídicas asegurando la existencia de la comunidad humana.

---

1 Ossorio y Florit, Manuel " Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales" pág 232

2 Maurice, Duverger "Instituciones Políticas y Derecho Constitucional" pág 4

3 López Aguilar, Santiago " Introducción al Estudio del Derecho I " pág 158

## 1.2 Constitución

Para el autor Manuel Ossorio se define como : " Ley fundamental de la organización de un Estado"; ésto relacionado con la soberanía del pueblo, consiste en la potestad que tiene éste de darse un gobierno y establecer normas que aseguren la libertad.

### 1.2.1 Características

Dentro de sus características comunes es de suyo importante la jerarquía sobre las demás normas, así como la estructura de de las modernas constituciones para lo cual se hace la división en dos partes: una dogmática o material en la se reconocen los derechos individuales y la orgánica o formal dedicada a determinar la organización del Estado.

### 1.2.2 Clases

Las constituciones se clasifican diversamente en razón de su formación, por su forma de establecimiento y de reforma, y por su Desarrollo.

Una Constitución, en razón de su formación, puede ser de varias clases así tenemos a la Constitución Consuetudinaria si se ha formado por la aplicación repetida de ciertos principios y preceptos respetados por el pueblo, el Gobierno y los tribunales judiciales. Llama la atención que algunas de estas prácticas se encuentran en Cartas y Declaraciones, pero eso no demerita a dicha clase de Constitución su carácter de consuetudinaria.

La Constitución Formal es la que de manera expresa y escrita, cuenta con disposiciones establecidas por el procedimiento legislativo, ya sea a través de una Asamblea Constituyente o del Poder Legislativo.

La Constitución formal o escrita puede a su vez ser: Rígida o

Flexible. Es rígida la que no puede ser alterada por las leyes del Poder Legislativo; Flexible la que es posible modificar en cualquier momento por medio del procedimiento legislativo ordinario previamente determinado ; en este caso a través del Congreso de la República. En definitiva la constitución que tiene mayor aceptación es la rígida, por la estabilidad y certeza que de la misma emana.

Las Constituciones, por su Desarrollo se dividen en : Desarrolladas que son las que tienen un articulado exhaustivo sobre las diferentes materias que deben estar comprendidas en un ordenamiento jurídico. Un claro ejemplo es la Constitución Política de Guatemala. Las Constituciones no desarrolladas por el contrario, son aquellas que en el desarrollo de su articulado son, prolijas, como la de España.

### 1.3 Jerarquía de las Normas Constitucionales

Los preceptos contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala se aplican en todas las esferas del derecho, por lo tanto, toda norma que no sea de carácter constitucional (entendiéndose como éstas, aquellas no contenidas en la constitución), deben subordinarse a la misma por razón del órgano que la creó y las características propias del mismo. Es por ello, con respecto a la jerarquía de las normas y por ende de la relacion de la ley ordinaria con la ley fundamental, que las normas comunes deben estar inmersas en los principios, objeto y fines de los preceptos Constitucionales.

*" La unidad de estas ( las normas ) hállase constituida por el hecho de que la creación de una norma -de grado más bajo- se encuentra determinada por otra -de grado superior- cuya creación es determinada a su vez por otra todavía mas alta. Lo que constituye la unidad del sistema es precisamente la circunstancia de que tal **regressu** termina en la norma de grado mas alto , o norma básica, que representa la suprema razón de validez de todo*

*el orden jurídico. La estructura jerárquica del orden jurídico de un estado puede expresarse toscamente en los siguientes términos: supuesta la existencia fundamental, la constitución representa el nivel mas alto dentro del derecho nacional " 5 (el resaltado es mío)*

En Guatemala la Constitución Política establece claramente en el artículo 44 tercer párrafo que: " Serán nulas IPSO JURE las leyes y las disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que disminuyan, restrinjan o tergiversen los derechos que la Constitución garantiza"; así mismo " El artículo 114 de la Ley de Amparo Exhibición Personal y Constitucionalidad expresa que: " Los Tribunales de Justicia observarán siempre el principio de que la Constitución prevalece sobre cualquier ley y tratado internacional sin perjuicio de que en materia de derechos humanos prevalecen los tratados y convenios internacionales aceptados y ratificados por Guatemala. Es claro que las normas contenidas en la Constitución Política y en la Ley de Amparo Exhibición Personal y Constitucionalidad son acordes con las teorías sustentadas anteriormente.

#### 1.4 Defensa Constitucional.

Se pretende con la Defensa Constitucional, evitar que la norma constitucional se falsee por el desenvolvimiento de el derecho ordinario, y que contradigan los principios contenidos en la Constitución.

Es un efecto de las características de la Constitución como estructura del orden, y aseguramiento de la estabilidad, por ello se requiere de ciertos mecanismos para poder defenderla de aquellas discrepancias con los fundamentos constitucionales.

Entre ellos tenemos: los políticos, económicos, sociales y jurídicos. Es este último el que nos ocupa en el presente caso.

#### 1.4.1 Defensa Jurídica de la Constitución

Enmarcados dentro de la defensa de la constitución, es claro que la misma puede ser quebrantada en alguna forma, esta ruptura o transgresión al orden estatuario se le denomina como Inconstitucionalidad.

##### 1.4.1.2 Inconstitucionalidad

##### 1.4.1.3 Definición de Inconstitucionalidad

Para el autor **Guillermo Cabanellas** su definición del concepto anterior es el siguiente: " Quebrantamiento de la letra o del espíritu de la *Constitución* por leyes del Parlamento, por decretos-leyes o actos del gobierno."

Deviniendo que la Inconstitucionalidad son todas aquellas disposiciones que tiendan a violentar la supremacía de ley y que no estén en concordancia con la Constitución.

##### 1.4.1.4 Inconstitucionalidad en la regulación guatemalteca

En cuanto a los casos previstos en la Constitución, relacionados con la inconstitucionalidad de las leyes, se puede citar el artículo 116 de la Ley de Amparo Exhibición Personal y de Constitucionalidad , que se refiere a casos concretos, Es decir, en cuanto a todo proceso de cualquier competencia o jurisdicción , en cualquier instancia y en casación y hasta antes de dictarse sentencia, las partes podrán plantear como acción, excepcion o incidente , la inconstitucionalidad total o parcial de una ley, y el tribunal respectivo deberá pronunciarse al respecto.

Y el artículo 133 de la Ley de Amparo Exhibición Personal y de Constitucionalidad que se refiere a casos de leyes de carácter general, nos indica que las acciones contra las leyes,

reglamentos o disposiciones de carácter general que contengan vicio parcial o total de inconstitucionalidad, se plantearán ante el Tribunal o Corte de Constitucionalidad. Por lo tanto, la competencia para el conocimiento de la Inconstitucionalidad en casos concretos corresponde a un órgano jurisdiccional.

Este es el punto de partida de esta tesis; hay un precepto supremo con el que deben armonizar todas las demás leyes. Lo tributario no es la excepción. Por la especialidad de su materia, éste último caso puede ser difícil de detectar a veces, pero es el análisis jurídico lo que impedirá el atropello en materia impositiva.

## CAPITULO II

### 2. Derecho Tributario

Para el autor Sergio Francisco de la Garza Derecho Tributario es: " ..... el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos; esto es impuestos, derechos o tasas y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se establecen entre administrador y particulares , con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos y contenciosos que puedan surgir y a las sanciones establecidas por violación".<sup>7</sup>

Por nuestra parte creemos que una definición de Derecho Tributario sería la que a continuación se expresa: " Es el conjunto de principios, instituciones, doctrinas y normas que tienen por objeto el estudio de la regulación de la actividad del estado en cuanto al establecimiento, aplicación , y cobro de los tributos por ingresos dinerarios del patrimonio de los ciudadanos."

#### 2.1 Fuentes del Derecho Tributario

Las Fuentes del Derecho Tributario son: Los principios, instituciones, doctrinas y normas que regularizan la función tributaria del Estado.

La ley es la fuente más importante del Derecho Tributario dentro de las cuales tenemos:

A) La Constitución Política de la República de Guatemala.

En la misma encontramos principios que son desarrollados por la ley ordinaria o así debieran hacerlo pues estos preceptos son los

---

7 De la Garza, Sergio Francisco. ob.cit pág 195

fundamentales para el Derecho Tributario.

Algunos de los Principios contenidos en la Constitución son los siguientes:

- Artículo 12 Derecho de Defensa
- Artículo 15 Irretroactividad de la Ley
- Artículo 17 No hay prisión por deudas
- Artículo 24 Inviolabilidad de Correspondencia, Documentos y Libros.
- Artículo 28 Derecho de Petición
- Artículo 29 Libre Acceso a Tribunales y Dependencia del Estado
- Artículo 30 Publicidad de lo Actos Administrativos
- Artículo 31 Acceso a Archivos y Registros Estatales
- Artículo 32 Objeto de citaciones
- Artículo 41 Protección al Derecho de Propiedad
- Artículo 46 Preeminencia del Derecho internacional
- Artículo 73 Exenciones Tributarias de los centros educativos
- Artículo 88 Exenciones tributarias de las Universidades
- Artículo 100 Exoneración del IGSS
- Artículo 171 Atribuciones del Congreso Incisos b,c,d
- Artículo 175 Jerarquía Constitucional
- Artículo 183 Funciones del Presidente de la República inc r
- Artículo 221 Tribunal de lo contenciosos administrativo
- Principio Solve et Repete
- Artículo 239 Principio de Legalidad
- Artículo 243 Principio de Capacidad de Pago.

B) Leyes Ordinarias.

Como sabemos se comprende por Ley, el conjunto de disposiciones emanadas del Congreso de la República en virtud de su facultad legisladora, creando una serie de situaciones jurídicas normativas de observancia general.

En definitiva, las normas constitucionales encuentran aquí su ámbito de aplicación y desarrollo, y es por ésto la importancia de la misma, pues no se puede propasar del límite que la

constitución establece, motivo por el cual se debe tener mucho cuidado en la elaboración de los mismos.

C) Decretos-Leyes:

Se trata de una categoría especial de normas jurídicas que en la mayoría de los casos suelen ser una respuesta a la necesidad de un gobierno de facto, los cuales deben ser ratificados por el Organismo Legislativo.

El fundamento de esta afirmación se encuentra contenida en el artículo 16 de las Disposiciones transitorias y finales de la Constitución Política de la República de Guatemala.

D) Los Tratados o Convenios Internacionales:

Son instrumentos de carácter imperativo al ser aceptados y ratificados por el Gobierno de un país y se deben apreciar como normas de observancia general.

E) Los Reglamentos:

En materia financiera, se acude a los reglamentos para ampliar lo que establece la ley ordinaria. Pero esta ampliación se debe entender como desarrollo de la ley y no como se pretende al darle el carácter de legislación particular y complementaria de las normas ordinarias, atentando contra los principios de legalidad y de reserva de la ley.

Aparte de estos principios tenemos los que informan a la tributación *per se*.

## 2.2 Principios Fundamentales del Derecho Tributario

Entre los principios fundamentales del Derecho Tributario podemos mencionar los siguientes:

A) Capacidad de pago o tributaria o Capacidad contributiva:

Consiste en la capacidad o aptitud que un contribuyente tiene para soportar el peso de los impuestos, sin que se vea afectada la satisfacción de sus necesidades esenciales o las de su grupo. Esta capacidad tributaria puede establecerse en los

impuestos directos pero no en los indirectos.

También encontramos otros principios que fundamentaban la Revolución Francesa que formaban la justicia tributaria y que a la fecha tienen la misma aplicabilidad, estos son:

B) Igualdad:

Plantea que en materia tributaria todos los contribuyentes son iguales entre sí, o sea, aquellos contribuyentes que llenan determinados requisitos y en igual circunstancia tienen que ser gravados en igual forma. Para el fisco todos los contribuyentes deben ser iguales.

C) Generalidad:

Significa que cuando una persona se haya en condiciones de pagar, según la ley, esta obligación debe ser cumplida, cualquiera que sea el carácter del sujeto, su categoría social, nacionalidad, sexo, edad, etc.; o sea, todo aquel que llene el supuesto de hecho contenido en la norma, tiene que ser gravado.

D) Legalidad: Los romanos desarrollaron este principio razón por la cual es el más antiguo de todos. Decían "nullus tributum sine lege" - nulo es el tributo si no es en base a la ley -.

En consecuencia, este principio establece que únicamente deben pagarse aquellos impuestos mandados por la ley.

El Organismo Legislativo solo puede establecer tributos dentro de los límites que la ley establece.

E) De proporcionalidad:

Plantea que al imponer el poder legislativo los tributos, debe buscar que éstos no sean exorbitantes o ruinosos.

### 2.3 La Relación Jurídica Tributaria

Definición: Existen diferentes acepciones en torno al tema pero se basa en dos aspectos fundamentales:

a) Siempre ha de existir alguien que exige el cumplimiento de la obligación .

b) Siempre existe alguien que esté obligado a cumplir con la ley

Por ello nos parece acertada la definición de Sergio de la Garza, quien expone: " Es un vínculo jurídico entre dos personas denominadas sujeto activo y sujeto pasivo en las que la primera tiene el derecho de exigir la prestación y la segunda la obligación de efectuar la prestación" <sup>8</sup>

### 2.3.1 Elementos de la Relación Jurídica Tributaria

Podemos dividir los elementos de la relación jurídica tributaria de la siguiente manera:

#### I. El personal:

##### a) Sujeto Activo:

Se entiende que es cualquier ente que está facultado por ley para cobrar tributos.

##### b) Sujeto Pasivo:

Es el que está sujeto al poder tributario. Se subdivide a su vez:

1) El Contribuyente ya sea de *juris* o de facto.

2) Responsable Solidario. Es una tercera persona que tiene la calidad de sujeto activo sin ser parte de la relación jurídica tributaria.

3) Substituto: Persona que por disposición de la ley es la que paga el tributo también llamado sujeto pagador y no es parte de la relación jurídica tributaria directamente.

#### II. Hecho Generador, Hecho Imponible o Causa.

Es el presupuesto legal para que se lleve a cabo la prestación.

Debe contener los siguientes elementos:

1) Descripción de un hecho.

2) Se debe individualizar a la persona obligada.

3) El momento en que debe configurarse la realización del hecho imponible.

4) El lugar donde debe tenerse para la realización del hecho imponible.

---

<sup>8</sup> De la Garza, Sergio Francisco. ob.cit pág 105

### III) El Temporal.

Es el que indica el momento o época de pago de las obligaciones

### IV) El Cuantitativo, Base o Cuota.

El hecho generador debe ser medido, para fijar cada obligación tributaria concreta.

### V) Impositivo o Base Impositiva.

Es el porcentaje que el contribuyente debe pagar y el parámetro para determinar el monto de la obligación.

## 2.4 El Tributo.

Dentro de la lógica del presente trabajo, este es el resultante, contenido en ley, que debe adaptarse al texto constitucional y a los principios mencionados.

2.4.1 Definición: Héctor Villegas, dice" Son prestaciones comúnmente en dinero que el estado exige en ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva, en virtud de una ley para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento sus fines.<sup>9</sup>

Podemos decir que tributo es: " Toda prestación dineraria que el estado exige a los particulares en virtud del poder tributario para cumplir los fines del mismo."

### 2.4.1.2 Caracteres de los Tributos,

- a) Prestaciones comúnmente en dinero.
- b) Exigidas por el Estado en ejercicio del Poder de Imperio.
- c) Según su capacidad contributiva.
- d) En virtud de una Ley
- e) Para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines.

### 2.4.2 Principio de Legalidad

La fuente de los tributos es la ley, y por ello está regulado

<sup>9</sup> Villegas Héctor, " Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario ", Pág 73.

en la Constitución Política en el artículo 239, por que lo debe siempre estar acorde a este principio razón por la cual no se puede exigir un tributo si no ha estado previamente normado.

#### 2.4.3 Poder Tributario

La potestado poder tributario es laposibilidad del Estado de exigir la prestación de los diferentes tributos a través de normas jurídicas.

La potestad del Estado debe ser fundamentado y sustentado en normas legales, ya que sin ellas estaría vulnerando las garantías de justicia y medida al momento de la imposición

#### 2.4.4 Clasificación de los Tributos.

Dentrode la clasificación quemayor relevancia se ha dado, es la siguiente:

##### 2.4.4.1 IMPUESTOS.

El artículo 11 del Código Tributario define lo que es impuesto así: " Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.

##### 2.4.3.1.2 Características.

En concordancia con lo anterior podemos deslindar ciertas características propias de los impuestos a saber:

- A) Es una prestación en valores pecuniarios, generalmente en dinero;
- B) El Estado no está obligado a una contraprestación.
- C) Se debe establecer a través de una ley.
- D) Su finalidad es para satisfacer necesidades de la colectividad.

##### 2.4.3.1.3 Clasificación

###### a) Impuestos Directos

Son los que recaen sobre y directamente en los patrimonios de las personas.

###### b) Impuestos Indirectos:

Son los recaen sobre un patrimonio que por lo general es el

consumidor final.

### 2.4.3.2 TASAS

Definición:

Para Manuel Morselli tasa es: " La compensación ordinariamente inferior al costo pagado por el particular a una entidad pública para un servicio que éste le preste a su pedido; servicios que aunque mantenido en ventaja y a cargo de la colectividad, unilateralmente considerada procura un beneficio particular al que lo pide.<sup>10</sup>

#### 2.4.3.2.1 Características.

- a) La Divisibilidad el servicio que se prestará debe ser divisible entre el público.
- b) Su naturaleza es un servicio que solo el Estado puede prestar salvo lo relativo a las concesiones.
- c) La voluntad el servicio ha de ser requerido por el contribuyente.
- d) La equivalencia surge cuando la prestación del contribuyente es igual a la calidad, necesidad y cantidad del servicio
- e) La efectividad el Estado debe brindar correctamente el servicio y el contribuyente lo utilizará para los fines acordados

#### 2.4.3.2.2 Clasificación

Las tasas pueden ser:

##### A) Tasas Fijas.

Son las que no varían en el monto y se utilizan de manera continua.

##### B) Tasas Variables:

Son las que varían en el monto tomando como base parámetros en proporción a las ventajas que han de prestar.

### 2.4.3.3 CONTRIBUCIONES ESPECIALES y CONTRIBUCION ESPECIAL POR MEJORAS.

Existen diversas acepciones en torno a los conceptos vertidos

---

10 Morselli, Manuel " Compendio de Ciencias de las Finanzas" pág 57

anteriormente ya que se consideran como un tributo intermedio entre el impuesto y la tasa adquiriendo varios nombres como "tributo especial", y "contribución" aparte de los arriba ya mencionados. Por lo que se dice que la Contribución Especial es el género y la Contribución Especial por Mejoras es la especie, por lo que las definiciones giran en torno al primero o sea la contribución especial como a continuación lo distingue el autor

**Margain Manautou:** " Una prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado como contribución a los gastos que ocasionó la realización de una obra o un servicio de interés general y que los benefició o beneficia en forma específica";<sup>11</sup> por otra parte el autor **Manuel Anderozzi** al definir a la contribución especial dice: " Su fundamento es el aumento del valor de los inmuebles como consecuencia de una obra pública" y así mismo define a la contribución de mejoras: Como la satisfacción de necesidades específicas con beneficio de carácter general y especial disfrutado por determinados administrados."<sup>12</sup>

. El artículo 13 del Código Tributario define a la contribución especial como : " El tributo que tiene como determinante el hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales.

El precitado artículo nos ilustra con la definición de Contribución especial por mejoras al que se refiere así: " Es la establecida para costear la obra pública que produce plusvalía inmobiliaria, y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado."

Por lo que estos tributos son eventuales y por lo general se aplican cuando existe una coordinación estrecha entre el Estado y

-----  
11 Manautou Margain Emilio " Introducción al Estudio del Derecho Tributario" pag 70

12 Anderozzi, Manuel " Derecho Tributario Argentino" pag 80

los Particulares.

En Guatemala se encuentra aplicación en las normas contenidas del Código Municipal Decreto 58-88 específicamente en los artículos 82 literales f y h y 86. Quienes hablan de las Contribuciones y Contribuciones por Mejoras posiblemente es aquí en la administración municipal de la ciudad capital donde le dan un tratamiento más claro de las diferentes clases de contribuciones. Para ejemplificar consideran como contribución de mejoras el siguiente caso : Si una persona A reside en un área residencial el cual se encuentra lleno de baches (hoyos) la municipalidad le requiere de una contribución en base al lugar donde tiene ubicado su inmueble la distancia del lugar a reparar y el grado de beneficio obtenido por ese inmueble y como consecuencia el aumento de la plusvalía del lugar.

En el otro caso un señor B construye un Edificio pero adolece del parqueo necesario en virtud de las dimensiones del inmueble construido y la cantidad de posibles personas que se encontraran ya sea laborando o habitando en el mismo y los que posean vehículos ya que esto redundara en la utilización de la calles para tal fin, por lo tanto la municipalidad por haber omitido el señor B el parqueo necesario le impone una contribución especial ya que esta omisión solo satisface necesidades específicas y especiales del administrado por lo que debe hacer un aporte compensatorio calculado y en forma vitalicia a favor de la municipalidad.

Otro ejemplo de la contribución especial se encuentra en este mismo caso cuando el señor B construye inadecuadamente un inmueble por lo que la municipalidad lo conmina a participar al Programa de Construcción Inadecuada en la cual se le exige el pago de una contribución especial hasta el momento que cumpla con los requisitos de construcción omitidos o incumplidos.

## CAPITULO III

### 3. Impuesto Sobre la Renta.

#### 3.1 Definición de Renta.

El Diccionario de la Academia Española la define así:

" Renta es la utilidad o beneficio que rinde anualmente una cosa, o lo que de ella se cobra." Como sabemos, esto se extiende a los ingresos de todo tipo ya sea por actividades que prestan servicios, bienes etc.

#### 3.2 Caracteres de la Renta.

La Renta es una noción que presenta aristas y especies que la caracterizan, como se aprecia a continuación.

##### A) Susceptible de apreciación monetaria.

La evidencia material de los bienes se constata fácilmente, aunque existen otra clase de bienes que podríamos llamar inmateriales; entre los que se encuentran los servicios, deviniendo de lo anterior que bienes y servicios son dos elementos que forman la renta.

Naturalmente que cuando estos bienes y servicios son el resultante de un esfuerzo individual , se les da un valor económico que reviste la forma de moneda.

##### B) Diferente al capital.

Como aseveramos anteriormente, la renta es la materia de imposición. El impuesto sobre la renta descansa en una clara diferenciación entre capital y renta; surgiendo la prohibición estricta de no afectar el primero, (capital) que es su fuente.

##### C) Efectividad.

La renta para poderse tomar como tal, debe haberse producido realmente, sin que baste una mera posibilidad o expectativa de ganancia.

De esta manera las ganancias potenciales o realizables en el futuro no constituyen renta en la rigurosa acepción del término.

### 3.2.1 Clases de renta

Visto lo anterior, debemos anotar que hay dos clases de renta.

A) Por su origen: fundadas y no fundadas, o del capital y del trabajo

Una denominación que puede orientar en este sentido es el de rentas ganadas y no ganadas.

Las primeras, las rentas de trabajo, porque tienen un carácter eminentemente subjetivo, ya que su obtención depende única y exclusivamente de esas contingencias personales que son por su naturaleza inseguras y aleatorias, por ésto es que debiera dejarse libre de impuesto una parte de ella, necesaria para resguardar al individuo y a su familia. Los segundos, las rentas de capital, por el contrario, tienen un carácter objetivo, ya que suponen para su propietario, cualesquiera que sean sus circunstancias personales, una garantía de existencia.

B) Por su depuración: Renta bruta, Renta neta .

Este criterio cuantitativo y cualitativo se contraen a una pequeña diferencia entre las diferentes connotaciones, ya que la renta neta es la misma renta bruta menos, la depuración de los gastos o expensas autorizadas pues el proceso de depuración se realiza mediante la admisión de una serie de deducciones expresamente establecidos por la ley . En el presente caso hemos de tomar en cuenta, que las diferentes corrientes denominan como " deducciones" a aquellas cantidades que se restan de la renta global por considerar que son medios de producción y conservación necesarios para la obtención de dicha renta.

### 3.3 Objeto del Impuesto Sobre la Renta .

El artículo 1 del Decreto 26-92 del Congreso de la República establece como objeto del impuesto Sobre la Renta: " La renta que obtenga toda persona individual o jurídica, nacional o

extranjera, domiciliada o no en el país, que provenga de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos."

Dada la naturaleza personal y directa del Impuesto sobre la Renta, sus caracteres son los siguientes:

1. Ser un gravamen sobre la renta global.

En este sistema de imposición recae sobre la totalidad de lo que se disfruta se gana, o gasta la persona gravada en razón de sus cualidades específicas.

2. Ser un gravamen de naturaleza progresiva.

Por ser un impuesto que mira la capacidad económica de las personas, su incidencia ha de hacerse en forma progresiva, por que no todas ellas presentan la misma aptitud fiscal. De esta manera se observa el postulado de la justicia distributiva.

3. Estar exentas de las rentas mínimas o MINIMUM VITAL de existencia.

La capacidad de pago vuelve a ser un elemento de suma importancia, porque no se toma como objeto para el pago todas aquellas personas que satisfacen únicamente sus necesidades vitales. Únicamente cuando la persona reciba renta superior a la que consume en sus necesidades más inmediatas se vuelve contribuyente.

#### 3.4 Cumplimiento de la Obligación.

La obligación tributaria nace para extinguirse generalmente a través del medio más idóneo: el pago de la correspondiente deuda tributaria.

El pago es el cumplimiento de la prestación que constituye el objeto de la obligación tributaria.

Los ingresos a cuenta son cantidades de dinero tomadas previamente de la cuota a liquidar o hacer efectivo algún día a la Hacienda Pública.

Como constituyen ingresos a cuenta es obligada la devolución por parte del fisco, de la cantidad en que se exceda en la suma

de dinero pagada con respecto a la cuota que por ley haya de enterarse a las cajas fiscales al finalizar el período tributario.

Empero, existen otras clases de pago que son como derivaciones de los mismos, entre ellos tenemos: a) Retenciones; b) Pagos fraccionados, y c) Pagos a cuenta.

a) Retenciones

Existen personas que por su naturaleza ya sea física o jurídica; han estado obligadas a retener un porcentaje a otras personas; una parte del importe de su salario u honorarios a cuenta de la declaración de su liquidación anual. En este caso, los contribuyentes no serán responsables de la falta de ingreso en la Hacienda Pública de las retenciones efectuadas por las personas o entidades que estén obligadas a ello.

Las cantidades efectivamente satisfechas por las personas obligadas a retener se entenderán percibidas como deducción del importe de la retención que corresponda.

b) Pagos fraccionados

En este sistema el tributo se paga por partes y se aplica a las personas que se dedican a actividades como las empresariales, profesionales o artísticas. Conforme existen ingresos íntegros de un período, menos lo declarado en las retenciones que se le efectuaron, así como las compras realizadas, esto da un resultado que es la proporción fraccionada de los pagos que se hacen a cuenta de la Hacienda Pública.

c) Pago a Cuenta.

Esta forma de extinguir la obligación es un pago anticipado en la que el contribuyente, en el momento de percibir un ingreso gravado, cubre al Fisco una parte proporcional del mismo a cuenta del impuesto que, en definitiva le va a corresponder.

Al hacer el pago en forma anticipada durante períodos fijados para hacer efectivos los mismos por parte del fisco, es obvio que, al haber un remanente constituya crédito fiscal a favor del obligado.

REPUBLICA DE GUATEMALA  
PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
Biblioteca Central

## CAPITULO IV

### 4. La Interpretación Jurídica.

#### 4.1 Definición de Interpretación.

El Diccionario de la Academia Española define interpretar como:  
" Explicar o declarar el sentido de una cosa, y principalmente el de textos carentes de claridad."<sup>13</sup>

El Código Tributario, en su artículo 4, expone: " La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme los principios establecidos en la Constitución Política, los contenidos en este código, en las leyes tributarias específicas y en las normas de la Ley del Organismo Judicial."

#### 4.2 Métodos de Interpretación Tributaria.

Podemos mencionar cuatro métodos aplicables al ámbito tributario a saber:

**Analógico, Estricto o literal, Restrictivo y Económico.**

##### 4.2.1 Interpretación Analógica

Esta interpretación no es aplicable en materia tributaria, puesto para ello la administración tributaria crearía su propias figura por encima de la ley ordinaria.

##### 4.2.2 Interpretación Estricta o literal

Este método es claro de aplicar cuando la ley es precisa y explícita en su redacción. El problema nace pues, al momento de no darse los anteriores supuestos, razón por la cual es de mucha utilidad en el campo tributario .

##### 4.2.3 Interpretación Restrictiva

Es que la reduce el sentido literal de la ley. Se divide en dos corrientes:

---

13 Diccionario de la Real Academia Española pág 520

a) *Indubio contra fiscum*

Esta teoría sostiene de que toda ley financiera debe interpretarse en contra del Estado, se fundan en un pasaje de Modestino contenido en el Digesto Romano.

b) *Indubio pro fiscum*

La presente teoría manifiesta que la función es limitarse a aplicar un criterio a favor del fisco puesto que son leyes originarias de los representantes del pueblo o sea el Congreso de la República.

4.2.4 Interpretación Económica.

Esta forma de interpretación es la mas moderna. Se funda en la capacidad de pago del contribuyente, habiéndose estudiado una serie de fenómenos de carácter económico-financiero.

En Guatemala la interpretación de una norma será de acuerdo a las posiciones que se tomen en un momento determinado así, al momento de ser interpretadas las leyes tributarias los contribuyentes interpretan la ley en provecho propio o sea contra fiscum, pues con ello se defienden de alguna forma de las tantas arbitrariedades de la Administración Tributaria, y por supuesto se cae en excesos pues por hacer un interpretación extensiva consideran en algunos momentos la forma de no cumplir su obligación como contribuyentes.

Por otra parte la Hacienda Pública y en especial sus personeros interpretan las leyes tributarias en favor del fisco en afán de mejorar el procedimiento recaudatorio del país empero subyace el problema de que este misma interpretación pro fiscum especialmente por personas que no conocen de los métodos de interpretación jurídica mucho menos de interpretación jurídica tributaria incurrir en excesos al momento de hacer efectiva su opinión cuando el caso lo requiere.

En la actualidad se considera que todas las interpretaciones desembocan en la interpretación de normas ordinarias y por lo tanto no debe dársele ningún tratamiento especial a la normativa tributaria, cabe decir que esta corriente es la que más aceptación tiene en hoy en día. Al respecto nos ilustra el tratadista uruguayo **Ramón Váldez Costa** quien cita al Maestro **Alfredo Augusto Becker** con su obra " Teoría Geral do Direito Tributário" quien formula una exposición clara y concisa sobre el tema así: " *En la actualidad, para tranquilidad de todos se ha llegado a la conclusión tan verdadera como simple, que las leyes tributarias son reglas jurídicas con estructura lógica, de actuación dinámica, idénticas a las demás reglas jurídicas y que, por lo tanto, se interpretan como cualquier otra ley, admiten todos los métodos de interpretación jurídica y no existe ningún principio peculiar de interpretación de estas leyes tributarias*"<sup>14</sup>

4.3 Interpretación de Acuerdo al sujeto que lo realiza.

- A) Auténtica: cuando emana del propio legislador.
- B) Judicial: si la efectúa el órgano jurisdiccional.
- C) Doctrinal: la que realiza los estudiosos del derecho.

---

<sup>14</sup> Becker, Alfredo Augusto " Teoría Geral do Direito Tributário"; citado por Ramón Váldez Costa " Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano" pág 66

## CAPITULO V

5. Señalamiento de los medios procesales para obtener la declaratoria judicial de inconstitucionalidad general por violación parcial .

### 5.1 Acción de Inconstitucionalidad.

#### 5.1.2 Definición

El Diccionario de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas nos dice: " Es la reclamación extraordinaria que se otorga ante el Superior Tribunal de Justicia, Suprema Corte o Tribunal de Garantías Constitucionales u otro organismo competente, en Estados que tratan de asegurar la jerarquía suprema que al texto constitucional corresponde sobre las leyes ordinarias, y además garantizar el mutuo respeto de las atribuciones de cada Poder, cuando una ley, decreto, resolución o autoridad se ha atacado alguna de las garantías establecidas en la Constitución , asegurándose de esta forma la ejecución absoluta de las disposiciones contenidas en la ley fundamental de la Nación e impidiendo que sea desconocida, adulterada su letra o espíritu, o atacada en su contenido por ninguna autoridad en sus resoluciones o fallos." <sup>15</sup>

En base a lo anterior el fin de la Acción de Inconstitucionalidad es en primer lugar, mantener y sostener la supremacía de la Constitución y, en segundo lugar, el respeto que debe existir entre los organismos del Estado.

Se asegura esta preeminencia, por la fiel observancia de las normas constitucionales en el orden legislativo y administrativo pero como esto no siempre ocurre, la misma constitución debe establecer un mecanismo que garantice su hegemonía, y ese mecanismo no puede ser otro que enervar las leyes de inconstitucionales mediante sentencias de la Corte de

Constitucionalidad, según el caso. El mecanismo a que hacemos alusión esta contenido en el artículo 44 de la Constitución Política de la República de Guatemala que determina en su último párrafo: " Serán nulas *ipso jure* las leyes y las disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que restrinjan o tergiversen los derechos que la Constitución garantiza."

En cuanto a los casos previstos en la Constitución, relacionados con la inconstitucionalidad de las leyes citamos el artículo 166 de la Constitución Política que se refiere a casos concretos, es decir cuando en todo proceso de cualquier competencia o jurisdicción, en cualquier instancia y en casación y hasta antes de dictar sentencia, las partes podrán plantear como acción, excepción o incidente , la inconstitucionalidad total o parcial de una ley, y el tribunal respectivo deberá pronunciarse al respecto. Y el artículo 167. que se refiere a casos de leyes de carácter general, nos indica que las acciones en contra de leyes, reglamentos o disposiciones gubernativas o de cualquier orden que contengan vicio parcial o total de inconstitucionalidad, se plantearán ante el Tribunal o Corte de Constitucionalidad.

En la generalidad de los regímenes jurídicos-estatales de diversos países los derechos públicos individuales, que es como técnicamente se designa a las prerrogativas o garantías de los gobernados frente a las autoridades, forman parte del orden constitucional del Estado, bien traducido en practica de textos legales supremos. Es por ello que la esencia teleológica de la inconstitucionalidad radica en proteger el régimen constitucional.

El control jurisdiccional sobre las leyes inconstitucionales ha recibido distintas denominaciones, siendo las principales las de " *garantía jurisdiccional de la Constitución*" y de " *justicia constitucional*". Fué Hans Kelsen quien desde 1928 las utilizó en

una importante obra cuyo título las expresa. Para este jurista son las leyes atacadas de inconstitucionalidad las que forman el principal objeto de la jurisdicción constitucional, agregando que el resultado del control constitucional sobre las leyes desemboca en la anulación de las mismas que es la fuerza que tiene la sentencia judicial que formula la declaración respectiva.

Por ello se dice que la Constitución es la Ley Fundamental del Estado, porque significa e integra la base jurídica y política sobre la que descansa toda la estructura estatal y de la cual derivan todos los poderes y normas.

Además la Constitución es la Ley suprema debido a que sobre ella como ordenamiento jurídico, no existe ningún cuerpo legal; toda la legislación restante se le puede denominar secundaria o sea aquella que no es constitucional, debiendo supeditarse a ella, teniendo las autoridades estatales y en especial los jueces, que desplegar su actividad conforme a sus mandatos.

La razón de este control estriba que no todos los organismos pueden tener una potestad particular sobre los demás pues todos sus actos ya sea que consistan en leyes o actos deben sumisión a la ley suprema. Siendo inherentes a la Constitución su supremacía sobre las leyes ordinarias, por un lado y su imperatividad sobre los actos no legislativos de las autoridades de otros organismos por ello sería impensable considerar un órgano al cual se puede identificar como omnímodo capaz de vulnerar y hasta de subvertir el propio orden constitucional, dentro del cual deben de funcionar todos los órganos del Estado. Si a la entidad legislativa le fuere permitido jurídicamente emitir normas legales *ad libitum* sin enmarcarse en una regla suprema se provocaría el despotismo parlamentario incontrolable el cual podría hasta eliminar un orden jurídico constitucional.

5.1.3 Acción Pública y Acción Privada de Inconstitucionalidad.

La Inconstitucionalidad se encuentra comprendido entre los

llamados medios reparadores pues tiende a restablecer el estado de derecho quebrantado cuando se desconocen los preceptos constitucionales y este quebrantamiento se comete al legislar o aplicar la legislación violando garantías fundamentales concedidas a las personas.

En nuestro medio la acción pública corresponde específicamente al Procurador General de la Nación. Pero también podríamos incluir al Procurador de los Derechos Humanos, siempre en asuntos de su materia y en una posición un poco más intermedia la Junta Directiva del Colegio de Abogados a través de su presidente.

Por otro lado la acción privada la ejerce al tenor del artículo 134 inciso d) de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad expresa: " cualquier persona, con el auxilio de tres abogados colegiados activos tiene legitimación activa para plantear la inconstitucionalidad de leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general."

Es oportuno mencionar que consideremos que la ley plantea que se puede interponer este control como acción, excepción o incidente, afirmando entonces que el ejercicio de este control constitucional se puede asumir primeramente como una vía de acción por que su funcionamiento se desarrolla dentro de un proceso judicial persiguiendo la declaratoria de inconstitucionalidad y que se sigue ante una autoridad jurisdiccional distinta de aquella que incurrió en la violación.

Por aparte el régimen de control por vía de excepción o incidente la impugnación de la ley que se considera infringida se plantea ante la misma autoridad judicial quien conoce de la ley o acto aplicativo.

## 5.2 Trámite de la Acción de Inconstitucionalidad

### 5.2.1 Elementos Fundamentales.

El planteamiento de inconstitucionalidad de leyes se integra por los siguientes elementos que van a desarrollar el trámite de la acción .

**Base Material:** Consiste en la existencia de un acto o una omisión de una autoridad que viole los derechos del hombre declarados o reconocidos en la Constitución. La inconstitucionalidad del acto reclamado puede aparecer inmediatamente, en vista de su contenido literal o puede resultar de la apreciación de sus antecedentes. Lo primero sucede cuando el acto es directamente contrario, en sí mismo, a determinado precepto de la Constitución, como ley retroactiva o la orden de autoridad incompetente o que no expresa el precepto legal que la funde, y lo segundo cuando el acto se separa de la letra del sentido jurídico de algún precepto secundario y por ello el acto resulta contrario a la constitución. También se le denomina acción de garantías pues lo que se pretende es pedir protección contra un acto de una autoridad expresando en que consiste la violación.

**Base de Jurisdicción y Competencia.**

La tramitación y la decisión de una acción de inconstitucionalidad corresponde a la Corte de Constitucionalidad según el artículo 133 de la Ley de Amparo Exhibición Personal y de Constitucionalidad, siendo un tribunal permanente por lo que es un control constitucional judicial.

**Base de Perjuicio.**

Es indispensable que el acto sometido a esta vía, cause perjuicio de una manera u otra en los intereses jurídicos reconocidos y otros hechos que no se consideren como tales, aunque la Corte lo declare al final; si se declara o no es obvio que se debe litigar con buena fe.

**Base de Acción**

a) Iniciación por el interesado.

Este tipo de acciones nunca se abren de oficio, al igual que el amparo podemos afirmar que esta es la doctrina que se sustenta

actualmente, pero en nuestro país con motivo del golpe de Estado de 1993 la Corte de Constitucionalidad se salió de lo enmarcado en la doctrina como lo asienta con validez la Lic. Mónica Albizurez Gil en su trabajo de tesis específicamente en una de sus conclusiones en la cual sustenta que: " La emisión de la sentencia del 25 de mayo de 1993 constituyó, desde un punto de vista procesal, una actuación *sui generis* de la Corte de Constitucionalidad, al proceder a declarar una inconstitucionalidad de oficio, alejándose de su labor jurisdiccional y de los principios procesales prescritos en la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad " es en razón de lo anterior el caso de la inconstitucionalidad no basta la simple solicitud sino que se requiere una petición formal en el acto que considere perjudicial la persona que tiene legitimación establecida de conformidad con el artículo 134 de la Ley de Amparo de Exhibición Personal y de Constitucionalidad así la inconstitucionalidad no se puede calificar de inquisitivo.

b) Solicitud Formal

La persona ( ya sea individual o colectiva) que se considere agraviada debe presentar por escrito su gestión cumpliendo en lo aplicable los requisitos aplicables a toda primera solicitud conforme a las leyes procesales comunes, esto se encuentra contenido en las Disposiciones Reglamentarias y Complementarias de la Corte de Constitucionalidad Acuerdo 1-89 artículo 28.

Así mismo el citado cuerpo legal en el artículo 29 expresa que el escrito debe contener en forma razonada y clara los motivos jurídicos en que descansa la impugnación.

Si en el caso de que se omitiera algunos los requisitos la misma

-----  
16 Albizurez Gil, Mónica La Actuación de la Corte de Constitucionalidad durante el quebrantamiento del orden constitucional del veinticinco de mayo de mil novecientos noventa y tres pág 86

ley establece en su artículo 30 que la Corte de Constitucionalidad ordenará al interponente dentro del tercero día que cumpla con los requisitos faltantes y si no los cumpliera la Corte decidirá en base a dos posibilidades existentes en el mismo artículo ya comentado.

#### **Bases de procedencia.**

a) Autoridad responsable. El acto reclamado debe provenir de una autoridad legítima en este caso debemos entender por autoridad legítima al Organismo Legislativo que según la Constitución Política es el encargado de aprobar las leyes por lo que están sometidos al control constitucional.

b) Definitividad del Acto. La ley detalla cuales son los casos de procedencia por lo que el acto de procedencia debe ser para el presente caso de carácter definitivo, y afectar las garantías constitucionales del accionante o sea que la persona afectada ya no pueda dentro del sistema administrativo o jurisdiccional obtener que el acto sea revocado .

#### **Bases de la sentencia:**

a) Congruencia con la petición. Salvo casos especiales en que la ley permite la sentencia sea ultra o extra petita la misma debe circunscribirse al problema concreto planteado en la demanda, mediante las especificaciones del acto reclamado, de la autoridad responsable.

#### **Base de suspensión**

La ejecución de los actos reclamados es susceptible de ser suspendida, de oficio o a petición de la parte agraviada, según lo requieran o lo consientan el interés público y los intereses de las personas afectadas.

## CAPITULO VI

### 6. Análisis Técnico Legal.

6.1 Determinación de las Inconstitucionalidades existentes en la Ley del Impuesto Sobre la Renta .

Para poder analizar las normas constitucionales que consideramos infringidas, tenemos que determinarlas previamente para así realizar el análisis correspondiente en cada uno de los artículos.

Cuando, en 1992, quien escribe las presentes líneas pensó el problema de la Inconstitucionalidad de las leyes vigentes a nivel tributario y particularmente de alguna parte de su articulado, no se habían iniciado las acciones ante la Corte de Constitucionalidad. Por ello, el enfoque que daremos al tema se, hará tomando en cuenta lo anterior, que influye de manera " *sui generis*" en la técnica de la interpretación del problema y su exposición.

En mi opinión estimo que los artículos 24,61 primer párrafo,62,64 literal c) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta son Inconstitucionales, por lo siguiente:

a) En relación al artículo 24 establece: " Los contribuyentes que se dediquen a actividades empresariales podrán deducir de su renta neta, determinada de acuerdo con esta ley, las pérdidas de operación sufridas por sus empresas, toda vez que están debidamente contabilizadas. Dichas pérdidas solo podrán compensarse contra las rentas obtenidas, dentro de los cuatro periodos de imposición inmediatos siguientes a aquel en que se incurrió la pérdida."

En este caso concreto, se está violentando un principio del derecho tributario que se denomina de: IGUALDAD, el cual plantea que todos los contribuyentes son iguales entre sí por el

hecho o calidad de ser contribuyente.

Sostengo que se violenta el principio de Igualdad porque en este artículo se excluye a los contribuyentes que no se dediquen a actividades empresariales no obstante llenen los requisitos de llevar contabilidad, siendo esto discriminatorio e injusto pues ambos contribuyentes (empresariales y no empresariales) tributan a favor del Estado, y no es justo que cuando los no empresariales tengan pérdidas en sus operaciones que el fisco no les reconozca absolutamente nada, violando así el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala que establece: " El Sistema Tributario debe ser justo y equitativo;" no existiendo tal justicia al no tratarlos de igual manera.

b) Artículo 61

El artículo 61 primer párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece: " Todos los contribuyentes, excepto aquellos cuya renta provengan exclusivamente de su trabajo personal en relación de dependencia, o de actividades a que se refiere el artículo 62 y 64 (SIC) de esta ley deberán realizar pagos a cuenta del impuesto trimestral en el transcurso de cada período anual de imposición. el pago de cada cuota trimestral será equivalente del uno y medio por ciento (1,5%) del total de sus rentas brutas..".

Esta norma además de no contar con una redacción de las más felices, como se nota a todas luces, pareciera que los artículos 62 y 64 fueran solo uno, algo que es fuera de toda lógica.

El citado artículo 61 toma como base el beneficio que se obtendrá al final del período, estableciendo una obligación tributaria de pago en forma anticipada sin que exista una referencia de obtención real de utilidades, o sea, que el Estado esta predeterminando que todas las empresas van a obtener utilidades y por lo tanto que puede obligarla a pagar el impuesto referido sobre los mismos; por lo que la base imponible no esta establecida tal como lo determina el artículo 239 de la

Constitución Política en su inciso d) que indica como una de las bases para determinar la recaudación lo que es la "base imponible" ya que este, es el elemento cuantitativo de la relación jurídica tributaria, es la medida que debe fijar cada obligación tributaria concreta.

Es plausible que dentro de las bases de la recaudación de esta ley, no se tomo la referencia del beneficio obtenido, sino que únicamente la cifra de la renta bruta, sin considerar los gastos deducibles de operación de una empresa, que de ser mayores que los ingresos o venta bruta provocan perdidas en cada ejercicio. El presupuesto de que las personas tienen una base imponible establecida es de orden meramente teórico y caprichoso. Podemos mencionar que esta no es una figura nueva dentro del Derecho Tributario pues en otros países se maneja con mucha anterioridad tal es el caso de México, Colombia etc,. En Guatemala, con ocasión de la promulgación del Código Tributario se estableció el pago a cuenta como una facultad que tenía el contribuyente para hacer efectivo el impuesto. La comisión nombrada por parte del Colegio de Abogados para discutir con las autoridades de gobierno el proyecto de Código Tributario se opuso al articulado que normaba el pago a cuenta, pues estimaban que de acuerdo a la Constitución no podía establecerse esta figura tributaria ya que al hacerlo se incurriría en una clara y flagrante inconstitucionalidad.

Estas ideas las encontramos dentro de la ayuda de memoria número 62 en su segunda fase de la sesión extraordinaria de las memorias de labores donde se hablaba de hecho imponible al referirse al supuesto legal que se grava y hecho generador a la adecuación a la conducta concreta del contribuyente a ese supuesto. Especialmente cabe mencionar la exposición que hiciera del punto el Lic. Luis Arturo Archila L. quién afirmaba: " e1

*problema en sí es jurídico, no se puede cobrar un impuesto no generado" 17 .*

Efectivamente la constitución política no permite cobrar algo que no se ha percibido, aunque en otros países sea normal, en el nuestro la carta magna es clara en este sentido, por lo que no es permisible aplicar una política tributaria en nuestro país de esta forma, lo más delicado es el hecho que el Ministerio de Finanzas elabore un proyecto de ley a sabiendas de los posibles errores en que pueda incurrir, a esto se le denomina: " riesgo calculado" el cual carece de una sustentación jurídica clara y además es demasiado peligroso pensar en un momento determinado de esta forma.

La Corte de Constitucionalidad estimó en la sentencia de fecha once de febrero de mil novecientos noventa y cuatro, que efectivamente no se puede cobrar un impuesto que no ha sido generado y para el efecto hizo varias acotaciones de las que solo una vale la pena discurrir; como es la temporalidad o sea el hecho de que fijar un período exacto de imposición de acuerdo al artículo 7 de la misma ley, el cual establece el momento en que debe hacerse efectivo el pago del impuesto el cual es fundamento esencial de la relación jurídica tributaria.

c) Artículo 62.

Este artículo preceptúa que: " Los Contribuyentes que se dediquen al expendio de derivados del petróleo a consumidores finales, efectuaran los pagos a cuenta trimestrales del impuesto, mediante el pago del uno y medio por ciento (1,5%) sobre el margen de utilidad bruta que tiene establecidos por ley."

En este caso la utilidad bruta de los expendedores sería los ingresos normales o valor de venta de los productos que vende a

los consumidores toda vez que en esta actividad se fija *a priori* los precios de venta y compra iniciando a partir de la venta de los combustibles los ingresos normales para esta clase de contribuyente a que se refiere el precitado artículo, pues a partir de este momento donde realmente se puede establecer una cifra a la que tendrá que restarse los costos de operación y demás gastos de ventas desconociéndose si se va obtener beneficio o pérdida.

Esto contradice el artículo 243 de la Constitución Política que establece: " El Sistema tributario debe ser justo y equitativo" y no es justo por que, como ya se expuso, es diferente la forma que se le debe calcular el impuesto a este tipo de actividad.

Gravar la renta bruta como se pretendia genera desigualdad, porque en lugar de gravarse la capacidad contributiva real y efectiva, se grava con cantidades desiguales a quienes mas costos y gastos hayan tenido en su actividad productiva.

La Corte de Constitucionalidad al hacer el análisis de este artículo lo hace de una manera a nuestro modo de ver bastante escueta ya que fundamenta la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo 62 basados en los razonamientos expuestos en el Considerando I que ya habían desarrollado, pero se queda en el aire cierta incertidumbre por su poca consistencia puesto que los precios son fijados de antemano, aun de acuerdo con el gobierno no determinaron si la renta bruta en este caso al ingreso total se le deducía los costos de operación a los que estaba afectos, razón por la cual estimo que el problema en si radica en la mala redacción del articulado y el desconocimiento del derecho tributario de quienes elaboraron la norma del Impuesto Sobre la Renta anteriormente analizado.

d) Artículo 64 literal C

Determina una retención del cuatro por ciento (4%) sobre los

pagos o acreditamientos como pago a cuenta del impuesto en varios conceptos, entre ellos el literal c) menciona : " Honorarios por actividades técnicas, profesionales o científicas.."

A todos los profesionales se les retiene el cuatro por ciento (4%) como pago a cuenta del Impuesto Sobre la Renta, pero de esta retención podemos mencionar que es antojadiza por que se desconoce los resultados contables que reflejarían la base imponible de cada profesional, no tomando en consideración el artículo 239 de la Constitución Política que en su literal c) indica que dentro de las bases de recaudación encontramos a la : " base imponible "; por ser este el elemento cuantitativo, o material de la obligación dentro de la relación jurídica tributaria.

Además es necesario indicar que el porcentaje previsto es más alto que el de las personas jurídicas, en contraposición al artículo 243 de la Constitución Política que establece: " El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. " Como se indica anteriormente el principio de capacidad de pago es pilar fundamental del derecho tributario y conforme a la doctrina establecimos lo que a nuestro entender es la misma. No hay que hacer más que dos acotaciones:

a) Los profesionales no tienen la misma solidez económica que una persona jurídica, y

b) Los profesionales en muchos casos solo con el producto del ejercicio de su profesión mantienen y satisfacen las necesidades esenciales de ellos y su familia; en relación a lo anterior el artículo 10 de la Constitución Política determina: " El Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia, su fin supremo es la realización del bien común."

En el análisis de los artículos anteriores hemos mencionado que la base imponible no es la adecuada y lo sustentamos con la definición que nos brinda el tratadista Manuel Ossorio e indica

que : " La base imponible es pues, la cantidad que ha de ser objeto del gravamen a liquidar, una vez depurada las exenciones y deducciones legalmente autorizadas siendo una cifra neta para aplicarse las tasas en el cálculo de un impuesto o tributo." <sup>18</sup>  
 ( El subrayado es nuestro).

La Corte de Constitucionalidad si bien es cierto entra a considerar sobre el período de imposición pareciere que le falta cierta explicación, pues sino ha transcurrido el período fiscal que es un año, y no se ha determinado por el obligado el impuesto, no hay crédito fiscal y entonces el fisco no tiene derecho a exigir pagos anticipados ni retenciones a cuenta.

El problema es que el fisco exigía el pago a cuenta como una obligación y no como originalmente se concebía en el Código Tributario como una facultad, por lo que el pago a cuenta en forma obligatoria constituía una inconstitucionalidad, pues viene a ser una confiscación, es por ello que al intentar legalizar algo tan a la ligera provoca problemas de toda índole.

6.2 Análisis de la Resolución de fecha once de febrero de 1994 por la Corte de Constitucionalidad Expedientes Acumulados 269-92, 326-92, 352-92 y 41-93.

Resulta por lo demás interesante analizar los puntos de vista, el trámite y resolución de las impugnaciones que emitió la Corte de Constitucionalidad, que de una u otra manera, mantienen una intrínseca relación pues es con esto donde se considera que los puntos y las doctrinas expuestas se aplicaron en la forma que la presente tesis sustenta.

Se advierte en los expedientes analizados para el presente

-----  
 18 Osorio y Florit, Manuel Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. pág 80

estudio que existen varios postulantes, quienes a título particular o bien colectivamente proponen en sus razonamientos los hechos que los motivan a plantearlos, razón por lo cual estimo necesario hacer un pequeño bosquejo de los diferentes alegatos siendo por su orden los siguientes:

A) El primero es la argumentación del : Lic. Jorge Augusto Morales Guinea quien dentro de su exposición manifiesta que impugna el artículo 61 del Decreto 26-92 sustentando el criterio que el hecho generador no ha nacido motivo por lo cual no se puede cobrar anticipadamente el impuesto.

B) El segundo es el Lic. Luis Fernando Quezada Urruela quien con más sólidas afirmaciones denuncia que el artículo 61 en sus párrafos primero, tercer y cuarto del Decreto 26-92 determinan la diferencia entre la renta neta y la renta bruta , que es un acto confiscatorio por que en la forma de determinar el pago a cuenta, del impuesto no se toma en cuenta la capacidad de pago del contribuyente y constituye una evidente limitación al uso y aprovechamiento de la propiedad privada y a la libre disposición de los bienes de los contribuyentes, derechos y obligaciones contenidos en el preámbulo y en los artículos 2o, 39 43 de la Constitución Política, y que dentro de la renta bruta existen otras erogaciones efectuadas para pagar impuestos ( Como el IVA, papel sellado y timbres fiscales tasas de importación y otros) que recaen sobre muchos actos que integran la fuente productora de la renta, y al no permitir la ley que se deduzcan antes de la aplicación continua y permanente del pago a cuenta, se incurre en la doble tributación contraria al artículo 243 de la Constitución.

C) El tercer impugnante José Manuel Antonio Foncea Champney y sus representados ( en él unificaron la personería) impugna el artículo 61 del Decreto 26-92 en cuanto al carácter temporal de los impuestos al referirse al artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, argumentando que es inconstitucional el pago

a cuenta si la obligación de pagar el impuesto aún no se ha percibido ningún ingreso.

Por otra parte al impugnar el párrafo tercero del artículo 61 en lo concerniente al pago del 1.5% con carácter de pago definitivo manifiesta que es una evidente violación a las normas constitucionales, la obligación de efectuar pagos a cuenta trimestralmente, o sea, un pago anticipado de un impuesto que se está gestando durante todo el período fiscal, lo que es contrario a la naturaleza jurídico económica del impuesto, y contraviene el artículo 239 de la Constitución que regula lo relativo al hecho generador, el que no ha tenido verificación.

D) La Junta Directiva del Colegio de Abogados y Notarios.

Es el último denunciante que a nuestro criterio hizo el mejor razonamiento jurídico-tributario impugnó los artículos, 61,62,63,64,66 y 67 del Decreto 26-92; Manifiestan que las bases de la recaudación tributaria lo integran los artículos 171,239 y 243 de la Constitución, los que fijan los diferentes principios tributarios, así mismo establecen el elemento temporal al referirse al período de Imposición contenido en el artículo 7 de la ley ya comentada; impugnan los artículo 61 y 62 en lo referente a los pagos a cuenta exponiendo lo que es el devengo tributario y en base a esto las retenciones en un porcentaje de los pagos que se hagan a las personas individuales o jurídicas que la ley señala, con lo que obligan a pagar tributos sin que hayan nacido a la vida jurídica, dentro de sus razonamientos finales mencionan que en el Código Tributario se eliminó el elemento coercitivo del pago a cuenta por lo que se regulo en forma voluntaria.

Es pertinente hacer la observación que dentro del trámite de la Inconstitucionalidad no se decretó la suspensión provisional de las normas señaladas de inconstitucionales que a nuestro entender sí debía haberse decretado, pues se continuo reteniendo y

efectuando pagos a cuenta casi dos años después de haber sido promulgada la ley; así mismo estimo oportuno señalar que la Corte de Constitucionalidad, determinó con buen criterio, conceder audiencia al Ministerio Público, Congreso de la República, Ministerio de Finanzas Públicas, Cámara de Industria, Cámara de Comercio de Guatemala Instituto de Derecho Notarial y al Instituto de Derecho Mercantil, seguramente por ser instituciones interesadas en la solución de las inconstitucionalidades promovidas y por que podían aportar elementos de juicio valiosos para los juzgadores al momento de emitir su fallo.

Dentro de estas exposiciones la Argumentación del Ministerio de Finanzas Públicas es la más relevante ya que en su exposición trata de una u otra forma de desvirtuar los puntos impugnados por los postulantes, pero incurren y no en pocas oportunidades en cosas inverosímiles dentro de las cuales podemos mencionar a guisa de ejemplo, el manifestar que la obligación tributaria de hacer efectivo un impuesto nace desde que se perciben esos ingresos, olvidando "elementos tan económicos" como ellos lo mencionan en su alegato como lo son, la renta neta y como consecuencia el devengo tributario. Así mismo mencionan que el Estado puede exigir el pago del impuesto porque son obligatorios punto en el que estamos de acuerdo, no así en el sentido de que los pagos a cuenta son obligatorios, ya que los mismos como lo establece el Código Tributario son de carácter voluntario pareciendo en determinado momento como que analizaran las leyes de otro país donde sí se permite este tipo de pagos.

La Corte de Constitucionalidad para dictar su fallo determinó dentro de su análisis considerativo a varios elementos esenciales entre ellos , el de reserva de ley y el establecimiento de los elementos de las bases de la recaudación, fundamentales a nuestro criterio pues con ellos se integra una buena sustentación jurídico tributaria para tener un amplio concepto y así poder

emitir la resolución analizada.

Iniciando con la consideración de los artículos impugnados y por el orden principia con el 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta primer párrafo estableciendo que el solo hecho de percibir ingresos no genera obligación tributaria y que el elemento temporal indica un período de imposición que debe respetarse por lo que exigir un pago en forma coercitiva antes del nacimiento de la obligación y sin haber vencido el plazo configura en falta de razonabilidad.

Del mismo modo consideró los artículos 62 y 64 en el sentido de que como son pagos que se efectúan en forma coercitiva antes de que nazca la obligación tributaria razón por lo cual declaró inconstitucionales estos artículos de la misma manera los artículos 66 y 67 de la ley del Impuesto Sobre la Renta también impugnados fueron declarados inconstitucionales .

En cuanto los artículos del reglamento de la referida ley solo cabe mencionar que la Corte declaro la violación a la norma constitucional de aquellas normas que tenían relación directa con las declaradas anteriormente inconstitucionales. Habiendo declarado Inconstitucionales los artículos 61 primer párrafo, 62,64,66 todos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta ( Decreto 26-92 del Congreso de la República).

De acuerdo a lo anteriormente analizado se puede inferir varios puntos por una parte es claro que las normas tributarias aquí impugnadas no fueron elaboradas por personas que tengan conocimiento de la actualidad de la política tributaria y del Derecho Tributario en sí, y si lo tuviesen no se refleja en la ley analizada, deviniendo que las normas para su estudio comparativo se debe analizar dentro de su estructura interna siendo estos los elementos rectores a tomar en cuenta al momento de interpretar una norma, posteriormente la técnica o los métodos de interpretación aplicables al caso concreto pues no es posible aplicar la interpretación que generalmente se utiliza ,

en contraposición con una rama del derecho que es tan *sui generis*, es por ello que la interpretación juega un papel preponderante ya que no se puede interpretar las normas tributarias en la forma que le parece a cada persona, sino por el contrario debe conocer y pensar más profundamente la forma, el contenido y los alcances que pudiese tener la norma en un momento determinado.

Al comparar las normas tributarias de carácter ordinario con las normas constitucionales de la misma materia las cuales en conjunto con el resto de normas que integran la carta magna podemos deslindar que la constitución por ser una constitución de carácter desarrollado contempla elementos que en este caso son las normas supremas en carácter fiscal a las cuales tienen y deben sujetarse las normas ordinarias, no es posible que al elaborar una ley de esta naturaleza se tenga que llegar al extremo de promover una acción de inconstitucionalidad para que la Corte de Constitucionalidad que salvaguarda a la constitución deba declarar la misma y tampoco es justificación como lo decían las personas que en su momento defendían a los artículos aquí impugnados de que teníamos a nuestro alcance los mecanismos necesarios para poder manifestar nuestra inconformidad, siendo en su mayoría personas que manejan aparentemente las normas de una manera contable-fiscal olvidando que el nacimiento se lo da una norma jurídica y que como tal se debe interpretar.

Es evidente que la doctrina aplicable al caso concreto es por lo demás mínima en nuestro medio pero esto no es disculpa para las personas que redactan las leyes fiscales las desconozcan sino por el contrario deberían analizarla para poder tener una mejor visión de los que se esta elaborando.

El impacto que tuvo esta modernización tributaria que no es más que una actualización para poder, según el fisco mejorar los niveles de recaudación, es catastrófica pues este tipo de leyes

así como aquellas denominadas extraordinarias no producen más que efectos regresivos en un economía que tantos embates ha ido sufriendo a lo largo de los últimos años.

Es evidente que dentro de los planteamientos de impugnación hechos por las distintas personas en relación a la Ley del Impuesto Sobre la Renta de una u otra forma tenían uniformidad en cuanto al criterio sustentado en relación a los artículos impugnados deviniendo que lo que el Organismo Legislativo en su oportunidad, a través del decreto objeto de análisis carecía de un basamento jurídico-tributario confirmando esta aseveración la Corte de Constitucionalidad, y en razón de los puntos alegados y las consideraciones hechas por la Corte con respecto al caso objeto de análisis es nuestra opinión satisfactorio haber comprobado que después de casi 2 años de haber planteado la Inconstitucionalidad de los artículos mencionados el problema presentado fue confirmado casi en su totalidad, faltando un solo artículo de los que se presentaron como inconstitucionales en los capítulos precedentes, cabe hacer mención de que el hecho de que se haya logrado una declaratoria de esta naturaleza es un avance para el derecho tributario en el país y como ciencia ya que es por estos medios como se afianza cada día mas los criterios tributarios que fundamentan la legislación vigente en nuestro país , y que algún día en Guatemala se puedan discutir los mal llamados " paquetes tributario" antes de que entren en vigor por parte del Congreso ya que así se podría educar un país donde lacónicamente en su mayorías son analfabetas.

## CONCLUSIONES

1. La tributación idónea persigue poder exigir un tributo dentro de los principios de: legalidad, capacidad de pago, igualdad, generalidad y proporcionalidad y así, poder satisfacer las necesidades de la colectividad.

2. Dentro de la investigación se determinó que la política tributaria del Estado, específicamente en lo relacionado al Impuesto Sobre la Renta, en algunos casos no es la adecuada de acuerdo a las necesidades de la población guatemalteca.

3. Se pretende con la Defensa Constitucional, evitar que la norma constitucional se falsee por el desenvolvimiento de el derecho ordinario, y que contradigan los principios contenidos en la Constitución.

4. La Inconstitucionalidad como mecanismo de defensa especialmente como vía de acción, es un medio efectivo en contra de los perjuicios que puede causar una normativa ordinaria.

5. Los artículos 61 primer párrafo ,62 ,64 literal c) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta eran Inconstitucionales tal y como se formuló la hipótesis sustentada por el autor de este trabajo de tesis y que se confirmó con el fallo de la Corte de Constitucionalidad en la cual se declaró la inconstitucionalidad de dichas normas.

6. En la actualidad se considera que todas las interpretaciones desembocan en la interpretación de normas ordinarias y por lo tanto no debe dársele ningún tratamiento especial a la normativa tributaria.

7. Se estableció conforme al estudio efectuado que los autores de los proyectos de leyes tributarias y los legisladores que aprobaron las leyes, específicamente la Ley del Impuesto Sobre la Renta, adolecen del conocimiento de las bases que rigen al Derecho Tributario y de una técnica legislativa adecuada, al aprobar las leyes con normas inconstitucionales.



- 9 Váldez Costa, Ramón      Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano.  
Uruguay, Edit. AMF. 1982
- 10 Villegas Héctor      Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.  
3 ed. Editorial Depalma Buenos Aires 1984;
- 10 Ministerio de Finanzas      Ayudas de Memorias de la Comisión del Código Tributario; 1990

DICCIONARIOS

- Diccionario de la Lengua Española. Diccionario de la Lengua Española.  
Espasa Calpe Madrid 1990 .
- Ossorio, Manuel.      Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. Edit. Heliasta S.R.L. Argentina;1978

TESIS

- Albizurez Gil, Mónica      La Actuación de la Corte de Constitucionalidad durante el quebrantamiento del orden constitucional del veinticinco de mayo de mil novecientos noventa y tres. Guatemala 1994.

LEYES:

1. CONSTITUCION POLITICA DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA.
2. LEY DE AMPARO EXHIBICION PERSONAL Y CONSTITUCIONALIDAD.(DECRETO 1-86 DE LA ASAMBLEA

NACIONAL CONSTITUYENTE)

3. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. (DECRETO 28-92 DEL CONGRESO DE LA REPUBLICA)

4. LEY DEL ORGANISMO JUDICIAL. (DECRETO 2-89 DEL CONGRESO DE LA REPUBLICA)

5. CODIGO TRIBUTARIO. (DECRETO 6-91 DEL CONGRESO DE LA REPUBLICA)

**ANEXO A**

**SENTENCIA DE LA CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD EXPEDIENTES  
ACUMULADOS 269-92, 326-92, 352-92 Y 41-93**

**CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD**, 326-92, 352-92 y 41-93  
REPUBLICA DE GUATEMALA, C. A.

EXPEDIENTES ACUMULADOS 269-92, 326-92, 352-92 y 41-93

CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD, INTEGRADA POR LOS MAGISTRADOS

EPAMINONDAS GONZALEZ DUBON, QUINCY...

RODAS, EDMUNDO VASQUEZ MARTINEZ, GABRIEL LARIOS OCHAITA, RAMIRO

LOPEZ NIMATUJ, JOSE ANTONIO MONZON JUAREZ Y RODOLFO ROHRMOSER

VALDEAVELIANO.

CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD: Guatemala, once de febrero de mil  
novecientos noventa y cuatro.

Se tiene a la vista para dictar sentencia, los planteamientos  
acumulados de inconstitucionalidad del Decreto 26-92 del Congreso de la

República, Ley del Impuesto sobre la Renta, y el respectivo Reglamento,  
presentados por Jorge Augusto Morales Guinea, con el auxilio de los

Abogados Héctor Antonio Aldana Castillo, Aida Odette Morales Guinea de  
Palencia y José Arturo Morales Rodríguez; por Luis Fernando Quezada

Urquela, con su propio auxilio y el de los Abogados Edgar Fernando  
Amendábar Delgado, Armando Mérida Ruano y Fernando José Quezada

Torruño; por Víctor Manuel Calito Ramírez, Miguel Ángel Flores Mérida,  
Humberto Gamaliel Chín Valle, Román González Cruz, Alfredo Álvarez, Juan

Antonio Umaña Guerra, Salomón Ramírez Velázquez y José Manuel Antonio  
Foncea Champney. Estos últimos unificaron su personería en Foncea

Champney y actuaron con el auxilio de los Abogados Manuel Enrique Molina  
Barrera, José Vicente Perelra Rivadeneira y Luis Roberto Cobar Cifuentes;

con el auxilio de los Abogados Luis Arturo Archilla, Gladys Annabella Morfin  
Mansilla y Jorge Rolando Barrios.

*(Handwritten signature/initials in a circle)*

ANTECEDENTES

I) Fundamentos Jurídicos de las Impugnaciones

I.1) El postulante Jorge Augusto Morales Guinea manifiesta:

a) Impugna el artículo 61 del Decreto 26-92 del Congreso de la República, porque considera que su aplicación causa gravámenes irreparables que lesionan intereses patrimoniales de los guatemaltecos, violando la Constitución Política de la República. El artículo determina que los contribuyentes "... deberán realizar pagos a cuenta del impuesto, trimestralmente, en el transcurso de cada período anual de imposición. El pago de cada cuota trimestral será el equivalente al uno y medio por ciento (1.5%) del total de sus rentas brutas..." El impuesto sobre la renta tiene la característica de que el hecho generador del tributo ocurre al cierre del período de operaciones de cada contribuyente, cuando se determina la "renta gravable", a través de la comparación entre los ingresos, costos y gastos deducibles estableciéndose, por diferencia, la cuota que corresponde pagar al sujeto pasivo. Antes de ese momento no es posible establecer impuesto alguno, toda vez que éste es anual y recauda únicamente sobre las ganancias obtenidas por las personas sujetas al mismo, al final de cada período de operaciones. El pago a cuenta contradice el artículo 3, párrafo final, del Decreto 26-92 del Congreso y viola los artículos 119 Incisos k) y n), 239 y 243, segundo párrafo, de la Constitución; b) al no haberse dado el presupuesto del hecho generador se incurre en violación a los derechos de los contribuyentes al obligarlos a aportar el uno y medio por ciento de sus ingresos brutos, acción que constituye una típica confiscación, porque disminuye la capacidad



1 financiera al reducir el capital de trabajo, lo que es contrario a las  
2 normas constitucionales de política tributaria; c) hace notar que el  
3 Ministerio de Finanzas Públicas no devuelve a los contribuyentes los  
4 excesos entre créditos y débitos, y en los raros casos en que los devuelve  
5 es después de un engorroso trámite que hace incurrir al interesado en  
6 gastos considerables; d) el artículo 243 de la Constitución establece que  
7 el sistema tributario debe ser justo y equitativo, las leyes sobre impuestos  
8 deben ser contrahuidas conforme la capacidad de pago, prohíbe los  
9 tributos confiscatorios y la doble tributación, disposiciones que se violan  
10 con el artículo de la ley impugnada.

11 I.2) El postulante Luis Fernando Quezada Urruela denuncia:

12 A) la Inconstitucionalidad del artículo 61, párrafos primero, tercero y  
13 cuarto, del Decreto 26-92 del Congreso de la República por las razones  
14 siguientes: a) la obligación tributaria únicamente puede nacer y producir  
15 los efectos legales que le son inherentes (crédito-débito) cuando ha tenido  
16 lugar el hecho generador del tributo. El Estado no puede pretender que  
17 se satisfaga un impuesto por mucha necesidad de fondos que demande  
18 antes de que se cumpla el hecho generador con todos sus elementos y  
19 circunstancias. Entre esos elementos están, de acuerdo con el artículo 239  
20 de la Constitución, la determinación del sujeto pasivo, la base imponible  
21 y el tipo impositivo. El mismo artículo establece que toda ley impositiva  
22 debe contener el hecho generador; b) el Capítulo VI de la Ley del  
23 Impuesto sobre la Renta se ocupa de la renta bruta y el Capítulo XI de  
24 la renta neta y de la renta imponible. La renta neta es el resultado de  
25 restar a la renta bruta determinados costos y gastos que permite la ley.

26 y la Imponible es equivalente a la renta neta más costos y gastos no  
27 deducibles, menos rentas exentas, de conformidad con el artículo 38 de la  
28 citada Ley. El artículo 44 fija el tipo Impositivo que debe aplicarse a la  
29 renta Imponible. Conforme esas disposiciones, así como lo previsto en los  
30 artículos 1 y 7 de la misma Ley se puede afirmar que el hecho generador  
31 del Impuesto sobre la renta, única y exclusivamente puede surgir y  
32 producir efectos jurídicos hasta que, después de transcurrido el período  
33 de Imposición, se determina la existencia de una renta Imponible. El  
34 devengo del Impuesto tiene lugar hasta el último día de dicho período.  
35 En ese sentido, mientras no se realice el hecho generador no sólo no  
36 existe obligación, sino que tampoco hay base Imponible sobre la cual se  
37 pueda aplicar el tipo Impositivo; c) el pago a cuenta que contemplan los  
38 párrafos primero y tercero del artículo impugnado "... forma parte  
39 integrante y se pretende abonar a un Impuesto que aún no ha nacido a  
40 la vida jurídica por cuanto no se ha realizado el hecho generador" y la  
41 Inexistencia de una base Imponible real, no supuesta ni ficticia, sobre la  
42 cual se pueda aplicar el tipo Impositivo atendiendo a la capacidad de pago  
43 efectiva del contribuyente, vulnera la equidad y Justicia tributarias que  
44 a favor del contribuyente reconocen el Preámbulo de la Constitución y los  
45 artículos 2o., 239 y 243 de la Constitución, así como las bases de  
46 recaudación del Impuesto particularmente las fijadas en los Incisos a), c)  
47 y d) de la primera norma." No puede hablarse de Justicia ni de equidad  
48 tributarias cuando se exige el cumplimiento de una prestación consistente  
49 en entregar dinero al Estado cuando el derecho de acreedor de éste y la  
50 carga obligacional del contribuyente no han sido determinadas. En el

1987  
1988  
1989  
1990  
1991  
1992  
1993  
1994  
1995  
1996  
1997  
1998  
1999  
2000  
2001  
2002  
2003  
2004  
2005  
2006  
2007  
2008  
2009  
2010  
2011  
2012  
2013  
2014  
2015  
2016  
2017  
2018  
2019  
2020  
2021  
2022  
2023  
2024  
2025

1 mejor de los casos, se trata de una posibilidad, de un derecho en  
2 potencia, insuficiente para producir efectos contributivos. Ello transgrede  
3 el espíritu de la Constitución que, en el preámbulo, señala al Estado como  
4 responsable de la promoción del régimen de legalidad y de justicia, porque  
5 la justicia tributaria no es más que un elemento de la justicia considerada  
6 como un todo axiológico al que tienen derecho los habitantes. Por idéntica  
7 razón se viola el artículo 2o. de la Constitución que fija como deber del  
8 Estado, garantizar la justicia. Por otra parte, si el hecho generador no  
9 ha surgido, esa situación impide que el Estado pueda ejercitar  
10 anticipadamente una presunta acreeduría, porque ello es contrario a lo  
11 previsto en el inciso a) del artículo 239 de la Constitución. Tampoco se  
12 ha determinado el sujeto pasivo de la obligación tributaria, con lo que se  
13 transgrede el inciso c) del citado artículo. Finalmente, el pago a cuenta  
14 se exige sin que se haya determinado, previamente, la base impositiva a  
15 que se refiere el inciso d) del mismo artículo constitucional, única base a  
16 la que se puede aplicar el tipo impositivo que establece la ley, es decir,  
17 que la norma impugnada aplica un porcentaje arbitrario, calculado con  
18 irregularidades, sobre la renta bruta del contribuyente, (que ignora su  
19 real capacidad de pago) y que, en cualquier caso, no puede estar afecta  
20 a ningún tipo de deducción; d) el pago a cuenta transgrede los artículos  
21 39 y 119 inciso n) de la Constitución, por cuanto implica, por una parte,  
22 una restricción a la libre disposición de los ingresos del contribuyente,  
23 los que le pertenecen íntegramente hasta que nace la obligación tributaria  
24 y, de otra, se falta a la obligación que tiene el Estado de crear  
25 condiciones adecuadas para promover la inversión de capitales nacionales



26 y extranjeros, que se ven desalentados con una política tributaria de  
27 semejante tectura. Aplicar parte de esos Ingresos al Estado, en la forma  
28 legislada, es una variante indiscutible de la confiscación de bienes,  
29 prohibida por la Constitución. La norma impugnada también restringe la  
30 libertad de industria, comercio y trabajo al sustraer parte del patrimonio  
31 del contribuyente, eventual sujeto pasivo del tributo, sin que se cumplan  
32 los requisitos previstos en la Constitución, vulnerando el derecho  
33 reconocido en el artículo 43 de la misma; e) el Código Tributario reguló lo  
34 relativo a pagos a cuenta y para evitar la violación a las normas  
35 constitucionales estableció, en el artículo 39, que ese pago es un acto  
36 voluntario del contribuyente. El Congreso de la República, al emitir ese  
37 Código, aceptó la recomendación formulada por el VIII Congreso Jurídico  
38 Guatemalteco, por lo que hubiese sido aceptable que la Ley del Impuesto  
39 Sobre la Renta, siguiendo el sistema establecido en el Código Tributario,  
40 permitiera el pago a cuenta, sobre una base imponible justa, en forma  
41 voluntaria; f) el pago a cuenta, conforme el artículo impugnado, debe  
42 efectuarse sobre la renta bruta del contribuyente, es decir, sobre la  
43 totalidad de sus Ingresos, utilidades y beneficios de toda naturaleza,  
44 gravados o exentos, habituales o no, devengados o percibidos, con lo cual  
45 se violan los artículos ya indicados de la Constitución, es decir, el 2o.  
46 que garantiza la justicia, el 39 que garantiza la propiedad privada y la  
47 libre disposición de los bienes, el 43 que reconoce la libertad de industria,  
48 comercio y trabajo, el 119 inciso n) que establece la obligación del Estado  
49 de promover la inversión de capitales y el 239 que contiene el principio  
50 de legalidad; g) la forma de determinar el pago a cuenta del impuesto es

1 Injusta y confiscatoria, pues no toma en cuenta la capacidad de pago del  
2 contribuyente, y constituye una evidente limitación al uso y  
3 aprovechamiento de la propiedad privada y a la libre disposición de los  
4 bienes del contribuyente, derechos y obligaciones contenidos en el  
5 Preámbulo y en los artículos 20, 39 y 43 de la Constitución; h) los  
6 párrafos impugnados del artículo 61 de la referida ley, al establecer que  
7 el pago a cuenta se calcula sobre el uno y medio por ciento, según sea el  
8 caso, de la renta o las ventas brutas que cada tres meses obtenga el  
9 contribuyente, tipifica una evidente restricción a la libre disposición de  
10 los bienes, sobre los que todavía no se podría determinar la existencia de  
11 una obligación tributaria a cargo del titular de ese patrimonio. La renta  
12 bruta no refleja, en ningún aspecto, la renta real, efectiva, que pueda  
13 integrar la base imponible sobre la que pueda aplicarse una tarifa, por lo  
14 que se viola el inciso d) del artículo 239 de la Constitución. La ley sólo  
15 grava la renta imponible, la que se determina al final del período de  
16 imposición; i) en la renta bruta están comprendidas otras erogaciones  
17 efectuadas para pagar impuestos (como el IVA, papel sellado y timbres  
18 fiscales, tasas de importación y otros) que recaen sobre muchos actos que  
19 integran la fuente productora de la renta, y al no permitir la ley que se  
20 deduzcan antes de la aplicación continua y permanente del pago a cuenta,  
21 se incurre en la doble tributación contraria al artículo 243 de la  
22 Constitución; l) gravar la renta bruta genera desigualdad, porque en lugar  
23 de gravarse la capacidad contributiva real y efectiva, se grava con  
24 cantidades desiguales a quienes más costos y gastos hayan tenido en su  
25 actividad productiva, lo que implica una lesión a la equidad y la justicia

4/1/72

26 tributaria y al principio de capacidad de pago; k) las mismas

27 consideraciones referentes al pago a cuenta sobre la renta bruta, procede

28 hacerlas en relación al pago a cuenta que se determina con base a las

29 ventas brutas, establecido en el tercer párrafo del artículo 61 cuestionado,

30 por lo que se limita a reiterar los mismos argumentos y las mismas normas

31 constitucionales que considera transgredidas.

32 B) También denuncia la inconstitucionalidad de los artículos 25 y 26

33 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Acuerdo

34 Gubernativo 624-92) y expone: a) la objeción de los artículos 25, Incisos

35 1o. y 2o., y 26 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se

36 basa en la primera oración del inciso 1o. del primer artículo en el cual se

37 reitera la obligación de los contribuyentes de realizar los pagos a cuenta,

38 de conformidad con el artículo 61 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta,

39 por lo que al proceder la inconstitucionalidad de este artículo, se debe

40 decretar la que corresponde a dicha norma reglamentaria, que así mismo

41 excede los límites que para los reglamentos tributarios establece el artículo

42 239 de la Constitución, al determinar en la segunda oración una base para

43 los pagos menores de un trimestre, cuestión que debió haber sido regulada

44 por la ley; b) por la misma razón, al ser estimada la inconstitucionalidad

45 de la norma legal objetada, debe decretarse la del inciso 2o. del artículo

46 26 del Reglamento que se refiere a las ventas brutas en lugar de renta

47 bruta y por ser pago de carácter definitivo. También se impugna por el

48 primer motivo, la primera oración del antepenúltimo párrafo del mismo

49 artículo, el cual establece que en todos los casos, para determinar el

50 impuesto a pagar trimestralmente, éste se calculará sobre la base de las

CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD

Expedientes acumulados 269-92, 326-92, 352-92 y 41-93

Página 9

1 rentas o ventas brutas; c) asimismo es inconstitucional el artículo 26 de  
2 dicho Reglamento, en cuanto que regula la forma de entrega de los pagos  
3 a cuenta del impuesto calculado sobre rentas o ventas brutas, puesto que  
4 si éstos no fueran inconstitucionales, ese mismo vicio es imputable al  
5 procedimiento de pago del pretendido tributo. Estas disposiciones ya no  
6 tienen razón de ser, una vez se haya estimado la inconstitucionalidad de  
7 las normas legales objetadas, porque se refieren a la entrega en las cajas  
8 fiscales o en los bancos del sistema del importe de los pagos a cuenta que  
9 nulifican la inconstitucionalidad.

10 1.3 José Manuel Antonio Fonseca Champney y sus representados  
11 impugnan el artículo 61 del Decreto 26-92 del Congreso de la República por  
12 las siguientes razones:

13 a) el impuesto sobre la renta es de carácter temporal y afecta los  
14 ingresos obtenidos por los contribuyentes durante un año de conformidad  
15 con lo prescrito por el artículo 7 de la citada ley, en congruencia con  
16 el artículo 1 de la misma. Conforme estas disposiciones, el hecho  
17 generador del tributo se produce al vencimiento del ejercicio fiscal. En  
18 ese sentido, el comportamiento de los ingresos no es el mismo durante todo  
19 el tiempo y el contribuyente debe tener la certeza jurídica de establecer,  
20 al final del ejercicio, cuál es el monto del impuesto que está obligado a  
21 pagar. El artículo que impugnan se encuentra en evidente contradicción  
22 con el principio de temporalidad del impuesto, y con ello se vio an los  
23 principios tributarios contenidos en los artículos 239 y 243 de la  
24 Constitución, pues la propia ley establece que el contribuyente cuenta con  
25 treinta días de vencido el período impositivo para pagar el impuesto; b)

26 el primer párrafo del artículo impugnado establece, con evidente violación  
27 a las normas constitucionales citadas, la obligación de efectuar pagos a  
28 cuenta trimestralmente, o sea, un pago anticipado de un impuesto que se  
29 está gestando durante todo el período fiscal, lo que es contrario a la  
30 naturaleza jurídico económica del impuesto, lo que contraviene lo previsto  
31 por el artículo 239 de la Constitución que regula lo relativo al hecho  
32 generador, el que no ha tenido verificativo; c) el cálculo establecido en el  
33 artículo cuestionado es del uno y medio por ciento del total de las rentas  
34 brutas, a pesar de que el impuesto no recae sobre éstas, ya que la ley  
35 establece un procedimiento de liquidación y contempla  
36 deducciones; en consecuencia, el pago a cuenta  
37 Constitución en lo que se refiere a la base imponible y al tipo impositivo.  
38 Además, resulta una disposición que contiene un impuesto confiscatorio  
39 (aquellos que van más allá de la tarifa establecida en la ley que crea el  
40 impuesto) porque la propia ley no persigue la afectación del ingreso bruto;  
41 d) el otro aspecto del artículo impugnado consiste en hacer pagos  
42 trimestrales que se fija en el uno y medio por ciento con carácter de pago  
43 definitivo previa autorización de la Dirección General de Rentas Internas  
44 (párrafo tercero). Ello no responde a los principios constitucionales de  
45 capacidad de pago, justicia y equidad tributaria, contenidos en el artículo  
46 243 de la Constitución. La capacidad de pago se encamina a que el  
47 contribuyente cuente con los recursos necesarios para cubrir el monto del  
48 impuesto circunstancia que se da cuando llega el momento de la liquidación.  
49 Este principio se viola, también, en el inciso a) del cuarto párrafo del  
50 artículo citado, que se refiere a los casos en que se tenga fijado por la

1 ley el precio de venta del producto, disposición en que se hace evidente  
2 la inconstitucionalidad, porque con el proceso inflacionario los bienes y  
3 servicios que tienen precio fijo, generalmente son subsidiarios por el  
4 Estado, y, en consecuencia, no puede afectarse las rentas brutas  
5 trimestrales ni anuales.

6 I.4) La Junta Directiva del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala  
7 impugna de inconstitucionales los artículos 61, 62, 63, 64, 66 y 67 de la

8 Ley del Impuesto sobre la Renta y 25, 26, 27, 28, 29, 30, 32, 33, 34, 35, 36,  
9 37 y 38 del Reglamento de la citada Ley, con base en las siguientes  
10 consideraciones: a) los artículos 171, 239 y 243 de la Constitución

11 establecen las bases de recaudación de los tributos, estableciendo que el  
12 sistema tributario debe ser justo y equitativo, debiéndose estructurar las  
13 leyes conforme al principio de capacidad de pago, siendo el Congreso el  
14 que debe determinar las bases de recaudación, entre otros, lo relativo al  
15 hecho generador de la obligación tributaria, el sujeto pasivo del tributo,  
16 la base imponible, el tipo impositivo, exenciones, deducciones, infracciones  
17 y sanciones. A ese respecto, cabe afirmar que la obligación tributaria no

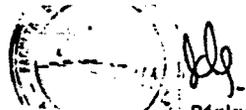
18 nace a la vida jurídica sino hasta el momento en que se da el hecho  
19 generador, o sea cuando el sujeto pasivo adecúa su conducta al supuesto  
20 fáctico contenido en la ley. No puede exigirse a un ciudadano el pago de  
21 un tributo que no ha nacido a la vida jurídica. Si no existe la obligación  
22 no es legalmente exigible pago alguno por tributo; b) el artículo 1 de la

23 Ley del Impuesto Sobre la Renta establece un impuesto sobre la renta que  
24 obtenga toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera,

25 "comprendida en el pago que provenga de la inversión de capital del

h  
T

26 trabajo o de la combinación de ambos. Asimismo, el artículo 7 de la citada  
27 Ley establece que el período de imposición será anual para efectos  
28 tributarios, y deberá coincidir con el ejercicio contable del contribuyente;  
29 lo anterior tipifica el referido impuesto, estableciendo claramente que al  
30 final del período impositivo, el que se inicia el primero de Julio y termina  
31 el treinta de Junio del año siguiente, habrá nacido la obligación tributaria  
32 de este impuesto, habrá surgido el devengo del tributo, que es el  
33 nacimiento de la obligación de pagar impuesto sobre la renta para ese  
34 período, pero sólo hasta que transcurran noventa días hábiles después del  
35 treinta de Junio, habrá surgido el devengo o deuda tributaria, que es el  
36 momento en el cual el sujeto pasivo está obligado a pagar una cantidad al  
37 fisco. La calidad de contribuyente del impuesto sobre la renta sólo puede  
38 adquirirla la persona que adecúe su conducta al supuesto establecido en  
39 la ley, a quien podrá exigírsele el pago siempre que, transcurrido el plazo  
40 legal, devenga obligado al pago del impuesto por haberse determinado una  
41 renta imponible; c) los artículos 61 y 62 de la Ley establecen la obligación  
42 de efectuar pagos a cuenta de este impuesto; y los artículos 63, 64, 66 y  
43 67 de la misma Ley obligan a retener un porcentaje de los pagos que se  
44 hagan a las personas individuales o jurídicas que la ley señala, con lo  
45 cual se está obligando a las personas a efectuar pagos de tributos que no  
46 han nacido, se está cobrando impuestos inexistentes en forma coercitiva,  
47 sin que exista el devengo del tributo; d) al exigírse un tributo que no ha  
48 nacido a la vida jurídica se viola el artículo 2o. Constitucional, que  
49 establece que es deber del Estado, garantizar a los habitantes de la  
50 República, la justicia; deber que no se cumple con disposiciones ilegales



1 como los pagos a cuenta y retenciones. Asimismo, se viola el artículo 39 de  
2 la Constitución que garantiza la propiedad privada, puesto que con los  
3 artículos impugnados se atenta contra la libre disposición de los bienes al  
4 exigir ilegalmente el pago de tributos, lo cual configura también una  
5 contravención al artículo 41 constitucional que prohíbe la confiscación de  
6 bienes, situación que se produce con la exacción del pago a cuenta y la  
7 retención.

8 Por otra parte, se transgrede el artículo 239 constitucional  
9 específicamente en lo referente al hecho generador de la obligación  
10 tributaria y al sujeto pasivo de la misma, ya que en los pagos a cuenta  
11 y retenciones no existe, en la persona a quien se le exige el pago, la  
12 calidad de sujeto pasivo, porque tal calidad se adquiere cuando se da el  
13 hecho generador y se determina la renta imponible. El artículo 2 de la  
14 citada norma constitucional también se transgrede puesto que no habiendo  
15 obligación tributaria tampoco existe determinación de la misma, por lo que  
16 faltando renta imponible no existe base del tributo, no siendo factible fijar  
17 ningún tipo impositivo a una base inexistente. Los artículos anteriores  
18 transgreden también el artículo 243 de la Constitución pues al pretender  
19 aplicar una exacción sin fundamento legal y sobre los ingresos brutos de  
20 la persona, se vulnera la capacidad de pago, la justicia y equidad  
21 tributaria que este artículo protege. e) los artículos 25, 26, 27, 28, 29, 30,  
22 32, 33, 34, 35, 36, 37 y 38 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la  
23 Renta, desarrollan obligaciones de los contribuyentes sobre retenciones y  
24 pagos a cuenta, por lo que al declararse inconstitucionales las  
25 disposiciones de la ley, corren la misma suerte sus normas reglamentarias.

Handwritten signature and a circled mark.

Además, algunas de éstas modifican las bases del tributo y no se concretan a regular lo relativo al cobro de éste y su recaudación.

(1) El Código Tributario reconoce los pagos a cuenta y las retenciones; sin embargo, se eliminó de ambos el elemento coercitivo, regulándose en forma voluntaria, ya que ni legal ni técnicamente, puede exigirse un tributo que no ha nacido a la vida jurídica.

## II. TRAMITE DE LA INCONSTITUCIONALIDAD

No se decretó la suspensión provisional. Se concedió audiencia al Ministerio Público, Presidente de la República, Congreso de la República, Ministerio de Finanzas Públicas, Cámara de Industria de Guatemala, Cámara de Comercio de Guatemala, Instituto Guatemalteco de Derecho Notarial y al Instituto de Derecho Mercantil. Transcurrida la audiencia se señaló día y hora para la vista.

## III. RESUMEN DE LOS ALEGATOS DE LAS PARTES

El Congreso de la República argumentó:

a) el fraccionamiento de los pagos a cuenta representa una adecuada solución para mantener el flujo anual de los fondos que el Estado necesita para el cumplimiento de sus obligaciones vitales. "Considera que es diferente la ocurrencia de un hecho generador, al del momento en que la norma tributaria determina que debe liquidarse el tributo, lo cual tiene fundamento en el principio de legalidad que encuentra correspondencia en el artículo 239 de la Constitución Política y en los artículos 31 y 32 del Código Tributario"; b) no se configura ninguna modalidad de confiscación, sino que se trata de una expresión singular de la cancelación del impuesto sobre la renta, basada en la ley, que no perjudica al contribuyente porque



**CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD**  
REPUBLICA DE GUATEMALA, C.A.

Este pago el impuesto en el momento más cercano al nacimiento de la renta,  
ganancia o beneficio. Es parte del impuesto total que debe cubrirse  
dentro de la anualidad y si por algún motivo se excediere el monto, el  
contribuyente tiene derecho a la devolución al momento de la liquidación  
definitiva. No se paga ni un centavo más de lo previsto en la norma. No  
existe confusión y así lo ha reconocido la Corte de Constitucionalidad  
en ocasiones anteriores. Solicitó se declare sin lugar la acción promovida.

**El Ministerio Público manifestó:**

a) el precepto legal impugnado establece que los pagos a cuenta tienen  
carácter definitivo pero esto no es 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, de conformidad con el artículo 71 de la  
Ley del Impuesto Sobre la Renta; b) la norma impugnada es congruente  
con el artículo 239 de la Constitución 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; c) los interponentes argumentan que la  
obligación tributaria nace el día en que concluye el período impositivo; sin  
embargo, la Corte de Constitucionalidad se ha pronunciado en que no debe  
tomarse en ese sentido por tratarse de un impuesto que ariva una  
condición permanente o continua para su adecuada percepción y justicia  
impositiva, pero por generarse el hecho impositivo desde el momento en  
que el período comienza, no lesiona el valor justicia y la equidad. Solicita

Handwritten signature and a circular stamp.

26 se declare sin lugar la inconstitucionalidad, se condene en costas y se

27 imponga multa a cada uno de los Abogados auxiliares.

28 El Ministerio de Finanzas Públicas argumentó:

29 a) la obligación tributaria únicamente puede existir siempre y cuando en

30 la ley exista un hecho previsto o una determinada hipótesis que esté

31 claramente tipificada por la ley y que se encuentra afecta al pago de un

32 tributo, es decir, equivale a la realidad económica sujeta a imposición. El

33 hecho generador o hecho imponible es un concepto esencialmente jurídico

34 y se encuentra definido en el artículo 31 del Código Tributario como "el

35 presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya

36 realización origina el nacimiento de la obligación tributaria." En tal

37 sentido, el hecho generador del impuesto sobre la renta nace desde el

38 momento mismo en que la persona obtiene ingresos, es decir, desde el

39 momento en que se genera la renta, que es el hecho generador previsto

40 por la ley y desde ese momento nace la obligación del contribuyente de

41 pagar dicho tributo y el derecho del Estado de exigir el pago del mismo

42 en las fechas que establece la ley. El artículo 1 de la Ley del Impuesto

43 Sobre la Renta establece que el objeto del impuesto es la renta y no es

44 necesario que todas las rentas se acumulen en un período anual de

45 imposición para que se produzca el hecho generador; b) el hecho imponible

46 ha tenido lugar cuando se producen las rentas, por lo tanto deviene la

47 obligación de satisfacer el tributo; c) el Estado, en ejercicio de su poder

tributario, establece en la ley las bases de recaudación y, así, determinó

que al ya se había generado el impuesto es procedente exigir el pago por

el medio más conveniente para el contribuyente. Se trata de una facilidad



1 que otorga el Estado a los contribuyentes; d) la renta, como hecho  
2 típicamente material, se tiene por realizada desde que ésta se obtiene  
3 a partir del inicio del período principia el ef  
4 o productos brutos parciales sobre los cuales, por mandato legal, se  
5 solventará el impuesto por medio de pagos parciales; e) el pago a cuenta  
6 constituye una parte integrante de la totalidad del impuesto que le  
7 corresponde pagar al sujeto pasivo, facilita la cancelación de la obligación  
8 tributaria, puesto que se paga el impuesto en el momento más cercano del  
9 nacimiento de la renta, ganancia o beneficio. No se causa ningún daño  
10 patrimonial porque al finalizar el período de imposición, el fisco sólo  
11 percibe la parte pendiente "del componente tributario del flujo de  
12 ingresos" y si eventualmente surgiere diferencia a favor del  
13 contribuyente, el fisco procederá a su devolución o acreditamiento a  
14 cuenta, conforme lo prevé el artículo 71 de la propia Ley. En caso de  
15 demora en la devolución se generan intereses en favor del contribuyente  
16 conforme el artículo 61 del Código Tributario. En consecuencia, no se  
17 viola el principio de legalidad contenido en el artículo 239 de la  
18 Constitución. Tampoco se viola la justicia y equidad, pues la ley establece  
19 el pago a cuenta para todos los contribuyentes, de manera que todos  
20 participan en el sostenimiento del Estado en proporción a su capacidad  
21 económica. No constituye un impuesto confiscatorio porque los pagos no  
22 absorben la mayor parte de los ingresos, sino únicamente una parte  
23 ~~insuficiente para cubrir los gastos del Estado y no constituye~~  
24 sanción que prive de sus bienes a los contribuyentes. La Corte de  
25 Constitucionalidad se ha pronunciado sobre los pagos a cuenta declarando



26 sin lugar las acciones de Inconstitucionalidad interpuestas; f) los artículos  
27 39, 41 y 119 inciso n) de la Constitución que invocan los postulantes, no  
28 tienen relación alguna con la acción interpuesta, pues dichas normas  
29 garantizan la propiedad privada, la formación de capital, el ahorro y la  
30 inversión, propósitos que en nada se enervan al aplicar la modalidad de  
31 pagos a cuenta; g) no existe doble o múltiple tributación, pues los pagos  
32 a cuenta se refieren sólo al impuesto sobre la renta y no a otros  
33 tributos. Todos los demás tributos son deducibles al efectuarse la  
34 determinación definitiva al final del período anual de imposición. Al  
35 establecerse el pago a cuenta sobre los ingresos brutos, se simplifica el  
36 procedimiento de liquidación y pago de la obligación pues se aplica el uno  
37 y medio por ciento sobre tales ingresos brutos, lo que equivale a decir  
38 que se aplica una deducción de costos y gastos del noventa por ciento y  
39 luego se aplica sobre esa renta imponible el diez por ciento. Por otra  
40 parte, los otros impuestos que cita el interponente, como el del timbre, el  
41 valor agregado y otros, son indirectos y se trasladan al consumidor por  
42 lo que en ningún caso afectan al contribuyente del impuesto sobre la  
43 renta. En ese sentido no existe la doble tributación por lo que no se  
44 vulnera el artículo 243 de la Constitución; h) al establecerse el pago a  
45 cuenta sobre los ingresos brutos se consideró un elemento esencial para  
46 el cumplimiento de la obligación, que es la oportuna disponibilidad  
47 financiera del contribuyente y, por tratarse de un pago definitivo, no  
48 contradice el principio de la capacidad económica global del contribuyente,  
49 la cual se medirá con precisión al finalizar el período anual. Respecto a  
50 la inconstitucionalidad de las restantes normas, son aplicables los

1 argumentos expuestos ya que los artículos impugnados lo único que  
2 persiguen es impedir la cancelación del impuesto en el momento más  
3 próximo al surgimiento del hecho generador; l) en cuanto a la

4 Inconstitucionalidad de los artículos reglamentarios que se impugnan,

5 considera que en ellos se reitera la obligación del contribuyente de

6 realizar pagos a cuenta y retenciones, por lo que si los artículos

7 impugnados de la Ley no son Inconstitucionales, tampoco son los del

8 Reglamento. El artículo 25 inciso 2) establece que, en el caso de personas

9 jurídicas que obtengan ventas brutas inferiores a seiscientos mil quetzales

10 durante el período impositivo, pueden optar por hacer el pago definitivo

11 y no a cuenta. Este sistema es singular y tiene carácter de opcional para

12 el contribuyente, por lo que sólo es obligatorio para las personas jurídicas

13 que decidan acogerse a ese régimen. En consecuencia, siendo opcional, no

14 es contrario a ninguna norma constitucional. Además, en materia

15 económica, el término ventas brutas equivale a rentas brutas. Las

16 disposiciones impugnadas cumplen con el mandato previsto en el último

17 párrafo del artículo 239 de la Constitución Política, por cuanto que

18 contienen normas de recaudación del tributo. Solicitó se declare sin lugar

19 la acción de inconstitucionalidad, se condene en costas a los Interponentes

20 y se imponga multa a sus Abogados.

21 La Cámara de Industria de Guatemala mencionó:

22 a) la obligación tributaria es la prestación pecuniaria que el contribuyente

23 debe pagar al Estado o a otro ente público, a título de tributo, como

24 consecuencia directa y necesaria de haberse producido el hecho generador

25 del mismo. La obligación tributaria no nace sino hasta el momento que se

26 cumpla, con todos sus elementos, el hecho generador. El artículo 239 de

27 la Constitución claramente establece en forma imperativa, que toda ley

28 impositiva debe contener el hecho generador, principio que también se

29 recoge en el artículo 31 del Código Tributario. El artículo 239 de la

30 Constitución establece que los impuestos se deben decretar de acuerdo

31 a la equidad y justicia tributaria, y el artículo constitucional 243

32 establece que el sistema tributario debe ser justo y equitativo; b) es

33 evidente que de conformidad con las normas de la Ley del Impuesto Sobre

34 la Renta; dicho impuesto es de carácter anual, pero el pago a cuenta que

35 regula el artículo 61 de esa Ley pretende una recaudación anterior al

36 hecho generador y, consecuentemente, anterior a la existencia de la

37 obligación tributaria. Por esa razón es inconstitucional al regular en

38 forma obligatoria el pago a cuenta de dicho impuesto y, al hacerlo, se

39 violan los principios constitucionales que garantizan la propiedad privada

40 (artículo 39) y adquiere un carácter confiscatorio, también prohibido por

41 los artículos 41 y 243 de la Constitución. El artículo 7 de la ley de la

42 materia es claro al establecer que el período de imposición es anual para

43 los efectos tributarios, por lo que no puede haber obligación antes de

44 transcurrido ese tiempo. Antes de ese momento no puede hablarse de la

45 existencia de un devengo fiscal que haga exigible el pago a cuenta; c)

46 debe existir una relación directa entre el impuesto a pagar y la capacidad

47 de pago, es decir, con la aptitud efectiva y no ficticia en la determinación

48 del tributo, en el momento en que surge la obligación. Se exige en forma

49 obligatoria el pago sobre un porcentaje de la renta bruta, que nunca

50 podrá reflejar la capacidad de pago del contribuyente. La propia Ley



1 faculta a reducir los costos y gastos deducibles necesarios para la  
 2 producción de la fuente que genera la renta gravada, con el objeto de  
 3 lograr la justicia tributaria y aplicar en forma real el principio de  
 4 capacidad de pago. Un impuesto sobre la renta bruta adquiere el carácter  
 5 de confiscatorio e, incluso, hay doble tributación al no deducir el pago de  
 6 aquellos impuestos que se calcularon durante la fase de generación de la  
 7 fuente; d) con la norma impugnada el Estado busca, con una exacción  
 8 temporal y extra fiscal, que la iniciativa privada participe anticipadamente  
 9 de los gastos públicos y con ello cubrir el extraordinario déficit del  
 10 Gobierno.

11 Es evidente que el pago a cuenta sobre la renta bruta tiende  
 12 exclusivamente a que el fisco logre una mayor fluidez en sus gastos. El  
 13 Estado no puede pretender que, por ser de su beneficio, deba mantenerse  
 14 dicho pago, toda vez que existen otros impuestos que se perciben  
 15 constantemente, sin violar los derechos y garantías constitucionales  
 16 transgredidos por la norma impugnada. Solicitó se declare con lugar la  
 17 inconstitucionalidad planteada.

18 El Instituto Guatemalteco de Derecho Notarial alegó: a) el artículo 7 de la  
 19 Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que este impuesto es anual y  
 20 que la carga tributaria sólo podrá determinarse al cerrar el ciclo,  
 21 otorgándole al contribuyente un plazo de noventa días para que formule  
 22 su declaración, calcule y pague el impuesto, y el Estado no puede exigirlo  
 23 antes; b) el impuesto recae sobre la renta imponible que el contribuyente  
 24 obtenga en un período impositivo, la que se obtiene después de realizar  
 25 ciertas operaciones contables, o sea que dicha renta únicamente puede

Handwritten signature and initials.

26 conocerse al final del período impositivo, por lo que es imposible conocer  
27 el monto del impuesto a satisfacer si no se conoce el monto de la renta  
28 imponible; c) la administración tributaria puede actuar coactivamente sólo  
29 cuando ha transcurrido el plazo de noventa días a partir de la finalización  
30 del período impositivo si el contribuyente no cumple con pagar el tributo;  
31 al exigirlo antes, aun parcialmente, viola el derecho de propiedad,  
32 convirtiéndose en un acto confiscatorio, contrario a la libre disposición de  
33 los bienes. Solicita se le tenga por adherido a la acción de  
34 Inconstitucionalidad promovida por el Colegio de Abogados y Notarios de  
35 Guatemala contra las disposiciones referentes a retenciones y pagos a  
36 cuenta de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

37 **CONSIDERANDO**

38 I.

39 El artículo 239 de la Constitución contiene los elementos  
40 fundamentales que informan el sistema tributario, entre ellos, una reserva  
41 de ley en el sentido de que solamente el organismo dotado de facultad de  
42 legislar puede decretar impuestos, disposición que está en concordancia  
43 con los artículos 135 inciso d) y 171 inciso c) de la propia Constitución.  
44 Esa reserva de ley se complementa con otros elementos esenciales que  
45 integran la relación jurídico tributaria, previstos en el citado artículo,  
46 entre los que se encuentra la finalidad de la imposición conforme a las  
47 necesidades del Estado, su adecuación a la equidad y justicia tributaria  
48 y la determinación de las bases de recaudación, especialmente el hecho  
49 generador, los sujetos de la relación, las exenciones, la base imponible y  
50 el tipo impositivo, las deducciones, descuentos, reducciones y recargos y



**CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD**  
ESTADUOS DE GUATEMALA 269-92, 326-92, 342-92 y 41-93  
REPÚBLICA DE GUATEMALA, C. A.

Las infracciones y sanciones. La normativa constitucional concibe:

conforme el artículo 243: "un sistema tributario justo y equitativo."

**II**

Se impugna de Inconstitucional el artículo 61, primer párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que establece un pago a cuenta, equivalente al uno y medio por ciento del ingreso bruto pagadero cada trimestre del periodo impositivo.

Del estudio de las actuaciones se establece que el quid del asunto consiste en determinar si el hecho generador de la obligación tributaria se produce al final del ejercicio, oportunidad en la que surge la obligación tributaria --como lo sostienen los postulantes-- o bien, si tal hecho surge desde que la persona puede obtener ingresos, es decir, desde el primer día del periodo y desde ese momento se genera el impuesto --como lo sostiene el Ministerio de Finanzas Públicas.-- En ambos casos, el contribuyente deberá pagar el impuesto que corresponda, pero el plazo para efectuar el pago será diferente en cada impuesto, de acuerdo con la ley que lo regulara, mediante la interpretación constitucional sobre la cuestión. Sobre el particular debe considerarse que el hecho generador es el supuesto abstracto previsto por la norma jurídica para configurar el tributo, y cuando ese hecho hipotético se produce en la realidad, convirtiéndose en hecho concreto, surge la obligación tributaria. Este concepto del tributo informa el derecho positivo guatemalteco, pues el artículo 31 del Código Tributario dice: "Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido en la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria". Conforme a

Handwritten signature and initials in a circle.

26 estos conceptos, todo hecho generador lleva implícito un elemento temporal,  
27 que hace relación al momento en que debe considerarse consumado el  
28 hecho previsto en la norma legal, lo que puede ocurrir mediante dos  
29 modalidades, a saber: a) Instantáneo, cuando se realiza en determinado  
30 momento y simultáneamente origina una obligación tributaria autónoma, que  
31 no puede repetirse y b) periódico, cuando se produce una serie de hechos  
32 globalmente considerados, cuya integración se completa durante  
33 determinado período.

34 El artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece:

35 "Quedan afectos al impuesto todas las rentas y ganancias de capital  
36 obtenidas en el territorio nacional"; esta disposición se desarrolla en los  
37 artículos 4 y 5 que determinan cuáles son los ingresos que se consideran  
38 renta de fuente guatemalteca. La Ley, en el desarrollo de su texto, hace  
39 la distinción de diferentes clases de rentas para el efecto de fijar el  
40 tributo y éste recae sobre la llamada "renta imponible". Efectivamente, en  
41 el artículo 8 determina el concepto de renta bruta así: "Constituye renta  
42 bruta el conjunto de ingresos, utilidades y beneficios de toda naturaleza;  
43 gravados o exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el  
44 período de imposición." Conforme a esta norma, la renta bruta se integra  
45 con todos los ingresos, inclusive los exentos, de manera que la obtención  
46 de la renta así considerada no puede constituir el hecho generador de la  
47 obligación tributaria.

48 El artículo 38 de la Ley preceptúa que las personas jurídicas,  
49 patrimonios y entes obligados, determinarán su renta neta, deduciendo de  
50 su renta bruta, los costos y gastos necesarios para producir y conservar

SECRETARIA *de*

CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD, 320-92, 352-82 y 41-93  
REPUBLICA DE GUATEMALA, C. A.

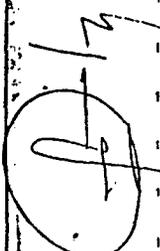
Página 26

la fuente productora de las rentas gravadas y expresamente indica cuáles  
son esos gastos; en el último párrafo dice: "La renta imponible de las  
personas, patrimonios y entes, a que se refiere este artículo, será  
equivalente a su renta neta, más costos y gastos no deducibles menos sus  
rentas exentas."

Conforme los preceptos legales mencionados, el sólo hecho de  
percibir ingresos no significa que surja automáticamente la obligación  
tributaria, sino que, previamente, se debe determinar cuál es la renta  
imponible del contribuyente para aplicar a ésta, el tipo impositivo  
establecido por la propia Ley, esto es, que el impuesto no surge ni se  
paga sobre los ingresos brutos, porque la renta bruta no constituye la  
base imponible. En ese orden de ideas, la renta imponible no puede  
determinarse en cada oportunidad en que el sujeto pasivo recibe un  
ingreso, porque no se trata de un impuesto instantáneo --como sucede por  
ejemplo con el impuesto al valor agregado que grava una compraventa--  
sino que se trata de un hecho generador periódico porque se toma en  
cuenta la existencia de una serie de ingresos cuya integración global se  
completa durante un periodo preestablecido.

Para el efecto, el elemento temporal está contenido en el artículo 7  
de la Ley citada que indica que el periodo de imposición principia el  
primero de Julio de un año y termina el treinta de Junio del año siguiente;  
en el caso de personas jurídicas puede autorizarse un periodo diferente.  
El párrafo último de ese artículo es terminante al establecer: "En todos los  
casos, el periodo de imposición será anual para los efectos del tributo, y  
deberá coincidir con el ejercicio contable del contribuyente." En

17  
18  
19  
20  
21  
22  
23  
24  
25



26 consecuencia, es al final del ejercicio que el sujeto pasivo puede  
27 establecer cuál es el monto global de sus ingresos, a cuánto ascienden las  
28 deducciones que puede hacer a esa renta bruta y, luego, determinar la  
29 renta imponible. Si los ingresos globales son mayores que los costos y  
30 deducciones, se produce el hecho generador y, por lo tanto, surge la  
31 obligación tributaria. Eventualmente, el resultado puede ser negativo, es  
32 decir, que los costos y gastos sean superiores a los ingresos originando  
33 pérdida fiscal, en cuyo caso no se produce el hecho imponible y, por  
34 consiguiente, no nace la obligación tributaria.

35 Es oportuno mencionar las consideraciones que se han formulado por  
36 órganos del Estado con motivo de impugnaciones sobre leyes tributarias.

37 El Congreso de la República al evacuar la audiencia conferida por esta

38 Corte en el expediente 300-92 manifestó: "Podemos señalar como caracteres

39 del Impuesto Sobre la Renta: ser un impuesto directo que el sujeto pasivo

40 no puede trasladar para su pago a tercera persona. Ser un impuesto

41 personal en virtud de que se funda en la capacidad tributaria del

42 contribuyente obligado. Ser un impuesto que nace de la renta o utilidad,

43 es decir, que la palabra renta se toma en el sentido de utilidad o

44 beneficio." En el mismo sentido, el Ministerio de Finanzas Públicas, al

45 evacuar la audiencia que le otorgó esta Corte en el caso 217-91,

46 (Impugnación del Impuesto Extraordinario y de Emisión de Bonos del

47 Tesoro de Emergencia 1991), argumentó: "Respecto al hecho generador,

48 para las personas jurídicas o para las individuales propietarias de empre-

49 sas, en la ley objetada está dado por los ingresos brutos o por el activo

50 neto total, la cifra que sea mayor. En el Impuesto Sobre la Renta se consi-



dera como hecho generador la obtención de rentas, beneficios, utilidades o ganancias; y tal obtención es el hecho imponible o circunstancia fáctica que constituye el impuesto; mientras que en el impuesto extraordinario, el hecho generador se produce por ingresos brutos obtenidos."

El artículo 61, primer párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece la obligación del contribuyente de efectuar pagos a cuenta trimestralmente y la cuota será equivalente al uno y medio por ciento de sus rentas brutas. Esta Corte advierte que la Ley del Impuesto sobre la Renta --salvo las excepciones contenidas en la misma-- se orienta en un sistema de recepción global de la renta, durante el período impositivo que la propia ley fija en un año; el vencimiento de ese período, el contribuyente formula su liquidación y en ese momento se determina si existe o no renta imponible. El primer supuesto significa que se ha realizado el hecho generador y, como consecuencia, surge la obligación tributaria, la que debe pagarse, de conformidad con la propia Ley, dentro de los noventa días hábiles siguientes a la terminación del período fiscal.

El hecho imponible sólo puede considerarse realmente producido cuando se han integrado todos los elementos que normalmente lo configuran y la dimensión temporal se ha cumplido. En consecuencia, origina el pago en forma coercitiva antes del nacimiento de la obligación --y por consiguiente, sin que haya vencido el plazo-- configura una falta de razonabilidad, que es uno de los principios que limitan la potestad tributaria del Estado. Efectivamente, el artículo 239 de la Constitución preceptúa que los impuestos se establecerán conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo con la equidad y la justicia, precepto que se

Handwritten signature and initials in a circle.

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16  
17  
18  
19  
20  
21  
22  
23  
24  
25

reitera en el artículo 243 que ordena que el sistema tributario debe ser  
justo y equitativo, es decir, que conforme a los preceptos constitucionales  
citados, las leyes tributarias deben basarse en un principio de  
razonabilidad. En otras palabras, el resultado del impuesto debe ser  
justo, equitativo y, consecuentemente, razonable; esos principios son  
transgredidos cuando se exige al contribuyente el cumplimiento de una  
obligación aún inexistente, porque ello implica que al sujeto pasivo se le  
impone una carga que le limita beneficiarse con parte del fruto de su  
trabajo a pesar de que no ha surgido el crédito fiscal a favor del Estado.  
Por lo considerado, el párrafo primero del artículo 61 de la Ley impugnada  
viola los citados artículos constitucionales.

III

También se impugna el tercer párrafo del mismo artículo 61 de la  
Ley del Impuesto Sobre la Renta que preceptúa: "las personas jurídicas  
que obtengan ventas brutas inferiores a seiscientos mil quetzales  
(Q.600,000.00) en el período anual de imposición, excepto las que presten  
servicios profesionales, pueden optar por un régimen especial de pago de  
impuesto, previa autorización de la Dirección, consistente en que los pagos  
a cuenta del impuesto sea del uno por ciento (1 %) con carácter de pago  
definitivo. En estos casos deberá presentar una declaración jurada anual,  
declarar únicamente los ingresos brutos obtenidos durante su período  
anual de imposición". Citan como violadas las mismas normas  
constitucionales ya referidas y con base en los mismos argumentos. Sobre  
este aspecto cabe considerar que la disposición impugnada contiene un  
régimen especial para quienes obtengan ventas brutas en la cantidad que

CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD  
REPUBLICA DE GUATEMALA, C. A.

se indica, en cuyo caso el contribuyente puede optar, a su criterio, si se  
paga al momento, es decir, que no se establece en forma obligatoria sino  
voluntaria. En el supuesto que el contribuyente estime que le favorece  
el régimen, le hará saber a la Dirección General para el efecto de hacer  
pagos a cuenta equivalentes al uno por ciento, con carácter de definitivo.  
Se trata de un mecanismo de naturaleza voluntaria lo que se encuentra en  
concordancia con lo preceptuado por el Código Tributario, sistema que los  
propios postulantes señalan que, por no constituir una obligación, sino una  
opción, no implica infracción a ninguna constitucional alguna. En  
consecuencia, la acción de Inconstitucionalidad contra el párrafo tercero  
del artículo 61 cuestionado, es improcedente.

IV

Se examina la impugnación al párrafo cuarto del mismo artículo 61  
de la ley cuestionada. Esta norma determina que los contribuyentes  
pueden solicitar a la Dirección General de Rentas Internas la autorización  
para que el pago a cuenta sea del uno por ciento (1%) del total de las  
rentas brutas, con exclusión de las rentas exentas y las ganancias de  
capital, que hayan obtenido durante cada trimestre, exclusivamente sobre  
actividades que reúnen cualesquiera de las siguientes características: que  
tengan fijado por la ley el precio de venta del producto, o que su margen  
de comisión sobre ventas esté establecido por ley; los que distribuyan  
mercancías al por mayor, siempre que demuestren que su margen bruto de  
utilidad entre la compra y la venta sea menor del diez por ciento y los  
que se dediquen a la prestación de servicios personales, excepto  
profesionales, siempre que demuestren que su margen bruto de utilidad

Handwritten signature and a circular stamp.

entre el precio de venta del servicio y los gastos del personal, sea menor del diez por ciento.

La disposición legal prevé, en los tres supuestos que expresamente señala, que la Dirección General de Rentas Internas, a solicitud del contribuyente, lo autorizará para hacer pagos a cuenta en la forma que indica; es decir, que se trata de un procedimiento voluntario por lo que son aplicables las mismas consideraciones contenidas en el numeral anterior. En ese sentido, por no ser un medio coactivo, sino voluntario, no se origina ninguna violación a norma constitucional alguna; por lo tanto, la acción de Inconstitucionalidad contra este precepto es improcedente.

## V

En relación con la impugnación de los artículos 62 y 64 de la referida Ley, son aplicables los mismos razonamientos contenidos en el Considerando II. Efectivamente, el artículo 62 establece: "Los contribuyentes que se dediquen al expendio de derivados del petróleo al consumidor final, efectuarán los pagos a cuenta trimestrales del impuesto mediante el pago del uno y medio por ciento (1,5%) sobre el margen de utilidad bruta que tienen establecidos por ley"; y el artículo 64 prescribe que las personas jurídicas y las individuales que tengan obligación de llevar contabilidad completa de acuerdo con el Código de Comercio y que paguen o acrediten en cuenta, rentas a contribuyentes domiciliados en Guatemala retendrán sobre los pagos o acreditamientos que realicen, el cuatro por ciento (4%) como pago a cuenta, del impuesto; en segundo establece, en cinco incisos, los casos en que se aplica. Se advierte, que en ambos artículos se establece un pago a cuenta que afecta al ingreso



**CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD 92, 326-92, 352-92 y 41-93**  
REPUBLICA DE GUATEMALA, C. A.

bruto en el momento mismo de su percepción, sin tomar en cuenta que es  
1 hasta el final del ejercicio fiscal que se determina si surge o no la  
2 obligación tributaria, conforme a la naturaleza global de este tributo. En  
3 consecuencia, a las dos disposiciones legales impugnadas son aplicables los  
4 razonamientos contenidos en el Considerando II y por consiguiente, existe  
5 violación de los artículos 239 Incisos a) y d) y el 243 de la Constitución.

VI

Se impugna el artículo 66 de la referida Ley que establece las  
8 retenciones sobre exportaciones. El artículo, en el primer párrafo dice:

9 "Toda persona que exporte mercancía, está obligada a pagar el uno y  
10 medio por ciento (1 1/2%) sobre el equivalente en moneda nacional del  
11 valor (FOB) de cada exportación, con carácter de retención acreditable al  
12 pago del Impuesto Sobre la Renta, o al pago a cuenta, cuando corresponda,  
13 establecido en el artículo 61 de esta ley. Cuando el exportador de  
14 mercancía no sea el productor de las mismas y actúe como intermediario,  
15 el pago del uno y medio por ciento (1 1/2%), será acreditado al Impuesto  
16 Sobre la Renta del productor de las mercancías. Por delegación de la  
17 Dirección General de Rentas Internas, el Banco de Guatemala, en el caso  
18 de las personas que gozan de exoneración del impuesto, y que consten en  
19 los listados actualizados que le proporcionará dicha Dirección, no realizará  
20 la retención." El artículo en cuestión, en su primera parte, establece la  
21 retención en caso de exportaciones, y, como la propia norma lo dice expre-  
22 samente, se encuentra referido a lo preceptuado en el artículo 61 de la  
23 Ley, por lo que las consideraciones hechas en relación a este último  
24 artículo, son aplicables al pago anticipado que se impugna, por lo que tam-  
25

26 ~~bién se encuentra en contradicción con los artículos 239 y 243 de la Cons-~~  
27 ~~titución, según se analizó en el Considerando II de este fallo. La parte~~  
28 ~~final del párrafo transcrito, indica que a las personas que gocen de~~  
29 ~~exoneración no les afecta la retención, por lo que no amerita consideración~~  
30 ~~alguna.~~

31 Los párrafos segundo, tercero y cuarto del artículo 56 de la Ley se  
32 refieren a aspectos procedimentales para el pago de la retención, por lo  
33 que siguen la suerte de lo decidido sobre el aspecto principal y, en  
34 consecuencia, adolecen también de Inconstitucionalidad.

## VII

35  
36 Se impugna también el artículo 57 de la Ley que, en el primer  
37 párrafo dice: "Con excepción del caso establecido en el artículo 56 inciso  
38 a), de esta ley, toda persona que pague o acredite a personas  
39 domiciliadas en Guatemala, remuneraciones de cualquier naturaleza por  
40 servicios provenientes del trabajo personal ejecutado en relación de  
41 dependencia, sean permanentes o eventuales; debe retener el Impuesto  
42 Sobre la Renta que corresponda. Igual obligación alcanza a empleados y  
43 funcionarios públicos que tengan a su cargo el pago de sueldos y demás  
44 remuneraciones en el caso de servicios prestados a los Organismos del  
45 Estado, sus entidades descentralizadas, autónomas, las municipalidades y  
46 sus empresas."

47 Sobre este aspecto cabe considerar que no se aplica una retención  
48 sobre ingresos brutos del contribuyente, porque el artículo determina que  
49 la persona que hace el pago "debe retener el Impuesto Sobre la Renta que  
50 corresponda". Para el efecto, el contribuyente que percibe rentas en



función de dependencia, hace una proyección de su ingreso anual y opera la deducción total a que tienen derecho conforme lo previsto en el inciso a) del artículo 77 de la misma Ley y sobre el excedente, que equivale a su renta imponible, se hace la retención proporcional en cada período de pago. En ese sentido, no se está gravando los ingresos brutos, sino una cuota alícuota de la renta gravable. Debe tomarse en consideración que quien obtiene rentas exclusivamente en relación de dependencia, no incurre en gastos para producir o conservar la fuente productora de renta, por lo que, desde el inicio del período sabe cuál es el monto de su renta imponible. Por consiguiente, el artículo no viola las disposiciones constitucionales que se invocan.

Como consecuencia de lo antes considerado, tampoco es inconstitucional el artículo 63 de la Ley Impugnada, que se refiere a cómo debe practicarse la deducción --cuando proceda--, el momento en que deben enterarse en las cajas fiscales y la declaración anual que deben presentar los agentes de retención, que contenga una conciliación de las retenciones efectuadas a empleados en relación de dependencia y que, por razón de método, se considera en este apartado.

VIII

En cuanto a la impugnación de los artículos 25 y 26 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, esta Corte hace las siguientes consideraciones: a) el artículo 25, en el inciso fo, reitera la obligación de hacer pagos a cuenta del uno y medio por ciento sobre la base de las rentas brutas; se refiere también a los períodos extraordinarios de imposición cuando al inicio de éstos no se abarque un trimestre completo



26 y el plazo para el pago de cada uno de los trimestres; los tres últimos

27 párrafos del citado artículo regulan la forma de determinar el impuesto a

28 pagar en todos los casos y cómo se debe pagar, los documentos que deben

29 acompañarse y el caso en que el contribuyente no tenga ventas o rentas

30 durante el trimestre. Siendo que en esos preceptos se desarrolla el

31 artículo 61 párrafo primero de la ley, que en esta sentencia se declara

32 Inconstitucional, las disposiciones correspondientes en el Reglamento surten

33 la misma suerte y, consecuentemente, también deben declararse

34 Inconstitucionales; b) en cuanto al inciso 2o. del citado artículo 25 del

35 Reglamento, se advierte que regula lo relacionado con el régimen especial

36 de pago del impuesto previsto en el párrafo tercero del artículo 61 de la

37 ley, cuya impugnación se declara sin lugar, motivo por el cual dicho

38 inciso, que desarrolla cómo se debe proceder cuando el contribuyente opte,

39 voluntariamente, por ese régimen, tampoco adolece de Inconstitucionalidad;

40 c) el artículo 26 del reglamento establece que el pago a cuenta debe

41 enterarse en las cajas fiscales o en los bancos del sistema, disposiciones

42 que por ser accesorias de lo principal también son Inconstitucionales, por

43 adolecer de ese vicio la norma principal de la que dimanar. Por declarar

44 Inconstitucional el artículo 64 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

45 proceda también declarar Inconstitucional parcialmente el artículo 27 en

46 las partes que guardan relación con el artículo antes citado, y el 28 en

47 su totalidad, del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por

48 referirse a las disposiciones de la ley que adolecen de Inconstitucionalidad.

49 Respecto a la Inconstitucionalidad de las rentas en normas reglamentarias

50 por seguir la suerte de las normas principales, que no se declaran



**Corte de Constitucionalidad**, 326-92, 352-92 y 41-93  
REPUBLICA DE GUATEMALA, C. A.

Inconstitucionales, procede declararlas sin lugar.

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16  
17  
18  
19  
20  
21  
22  
23  
24  
26

IX

Se advierte que en caso anterior, (sentencia del trece de abril de mil novecientos ochenta y ocho, Expediente 295-87) esta Corte declaró sin lugar la Inconstitucionalidad interpuesta contra los pagos a cuenta del impuesto sobre la renta; sin embargo, en esta oportunidad se cambia la doctrina anterior por las razones antes expuestas y, en adición, porque la Ley vigente en aquella época contenía una regulación diferente. Efectivamente, dicha ley establecía que los pagos a cuenta podían efectuarse mediante dos modalidades, a elección del contribuyente; proyectar a un año la renta neta obtenida durante el primer trimestre al que se aplicaba la tasa correspondiente, y la cuarta parte representaba la cuota trimestral a pagar; o bien, el contribuyente optaba por pagar la cuarta parte del impuesto del período anual anterior. En ambos casos no se afectaban los ingresos brutos del contribuyente.

**LEYES APLICABLES**

Leyes citadas y artículos: 44, 175, 207, 268, 272 inciso a) de la Constitución Política; 1o., 3o., 5o., 6o., 7o., 114, 115, 133, 134 incisos a) y d), 137, 139, 140, 142, 143, 145, 146 y 163 inciso a) de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad.

**POR TANTO**

La Corte de Constitucionalidad, con base en lo considerado y leyes citadas, declara: I) La Inconstitucionalidad de los artículos 61 párrafo primero, 62, 64, 66 todos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Decreto 26-92 del Congreso de la República). II) La Inconstitucionalidad de los



artículos 25 inciso 1) y los tres últimos párrafos de dicho artículo, 26, 27

en las partes que guardan relación con el artículo 64 de la ley, y 29,

todos del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Acuerdo

Gubernativo 524-92). III) Quedan sin vigencia las disposiciones legales

Indicadas en los dos numerales anteriores y dejarán de surtir efectos

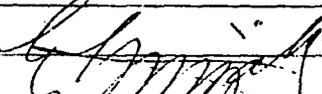
desde el día siguiente de la publicación de este fallo en el Diario Oficial.

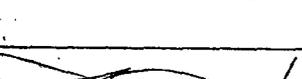
IV) Sin lugar la Inconstitucionalidad planteada contra las demás

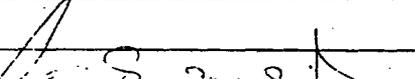
disposiciones legales impugnadas. V) Publíquese esta sentencia en el

Diario Oficial dentro de los tres días siguientes de la fecha en que la

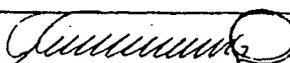
misma quede firme. VI) Notifíquese.

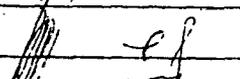
  
EPAMINONDAS GONZÁLEZ DUEÓN  
PRESIDENTE

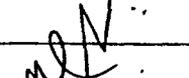
  
ADOLFO GONZÁLEZ RODAS  
MAGISTRADO

  
EDMUNDO VÁSQUEZ MARTÍNEZ  
MAGISTRADO

  
GABRIEL ARIAS OCHAITA  
MAGISTRADO

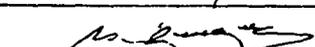
  
RAMIRO LÓPEZ NIMATUJ  
MAGISTRADO

  
JOSE ANTONIO MONZON JUAREZ  
MAGISTRADO

  
RODOLFO ROHRMOSEF VALDEAVELLANO  
MAGISTRADO

FIRMA CON VOTO RAZONADO

FIRMA CON VOTO RAZONADO

  
MANUEL ARTURO GARCÍA GÓMEZ  
SECRETARIO GENERAL