

EXPEDIENTE 317-2013

CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD, INTEGRADA POR LOS MAGISTRADOS, ROBERTO MOLINA BARRETO QUIEN LA PRESIDE, GLORIA PATRICIA PORRAS ESCOBAR, ALEJANDRO MALDONADO AGUIRRE, HÉCTOR HUGO PÉREZ AGUILERA, CARMEN MARÍA GUTIÉRREZ DE COLMENARES, JUAN CARLOS MEDINA SALAS Y RICARDO ALVARADO SANDOVAL: Guatemala, trece de mayo de dos mil catorce.

Para dictar sentencia, se tiene a la vista la acción de inconstitucionalidad general parcial promovida contra la literal b) del numeral 2 del artículo 4, párrafo sexto del 156 y párrafo primero e incisos 1 y 2 del 171, del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, el cual contiene la Ley de Actualización Tributaria. La acción es promovida por Cámara del Agro de Guatemala y Cámara de Comercio de Guatemala, por medio de sus Representantes Legales José Santiago Molina Moran y Jorge Eduardo Briz Abularach, respectivamente. Las accionantes actuaron con el auxilio de los abogados José Rolando Quesada Fernández, Edgar Stuardo Ralón Orellana y Mario Roberto Fuentes Destarac. Es ponente en el presente caso el Magistrado Vocal II, Alejandro Maldonado Aguirre, quien expresa el parecer de este Tribunal.

ANTECEDENTES I.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS DE LA IMPUGNACIÓN

Lo expuesto por las accionantes se resume: A) En cuanto a la literal b) del numeral 2 del artículo 4 impugnado: i) indican que son rentas de fuente guatemalteca, independientemente que estén gravadas o exentas, como rentas de trabajo, las pensiones, jubilaciones y montepíos, por razón de un empleo realizado dentro del país, que pague o acredite a cualquier beneficiario un residente en Guatemala; ii) inicialmente aseguran las accionantes que esa disposición vulnera los artículos 239 y 243 constitucionales, los cuales consagran los principios de equidad y justicia tributaria, de prohibición a la doble o múltiple tributación y a tributos confiscatorios, debido a que el mismo grava las pensiones, jubilaciones y montepíos, por razón de un empleo realizado dentro del país, cuando las mismas no estaban gravadas bajo la Ley del Impuesto Sobre la Renta contenida en el Decreto número 26-92 del Congreso de la República; así también que por justicia no pueden gravarse este tipo de ingresos debido a que aunque son ingresos percibidos, no son rentas derivadas de un proceso productivo actual, sino que se originan del pasado y que en su oportunidad ya fueron debidamente gravadas;

agregan que dicha renta no puede ser gravada debido a que en nuestro medio, las pensiones, jubilaciones y montepíos resultan ser extremadamente precarias, insuficientes y limitadas, al punto que, en una enorme mayoría de casos, no alcanzan a los beneficiarios para cubrir sus necesidades básicas de subsistencia, por lo que los temas del adulto mayor y de la tercera edad han sido motivo de amplias deliberaciones a nivel de opinión pública y del mismo Congreso de la República, y para estos casos las pensiones que el mismo Estado paga a sus clases pasivas, además de ser insuficientes y limitadas, generalmente no se ajustan a la realidad económica del país, por lo que muchas personas jubiladas y pensionadas viven en condiciones económicas inhumanas y, prácticamente, tienen que recurrir a la caridad de familiares y amigos; en consecuencia, gravar las mismas es un "crimen de lesa humanidad" [SIC] pues sería como "sacar agua de las piedras" [SIC] , y redundaría en injusticia e inequidad, que implica vulneración a los principios de equidad y justicia tributaria, a la prohibición a tributos confiscatorios y a la doble o múltiple tributación. B) En cuanto al párrafo sexto del artículo 156 atacado: i) el mismo establece la escala de tarifas específicas fijas para los casos de venta, permuta o donación entre vivos de motocicletas que no sean del modelo del año en curso, del año siguiente al año en curso o del año anterior al año en curso; ii) las accionantes consideran que la referida disposición vulnera los artículos 2 y 3 constitucionales, pues fija tarifas fijas que no son acorde con la realidad económica del contribuyente para la venta, permuta y donación entre vivos de motocicletas usadas, extremo que supone que esta no sea razonable con la realidad jurídica que pretende normar y por lo tanto inconstitucional por vulnerar el principio de seguridad jurídica; iii) adicionalmente indican que la disposición tributaria referida vulnera los artículos constitucionales 239 (primer párrafo) y 243 (primer y segundo párrafos), pues al contribuyente se le carga un impuesto oneroso en la venta, permuta o donación entre vivos de motocicletas usadas, lo cual confisca su patrimonio a través de la respectiva imposición, y vulnera los principios de equidad y justicia tributaria, y de capacidad contributiva. C) En cuanto al párrafo primero e incisos 1 y 2 del artículo 171 cuestionados: i) refieren, en relación al Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, que en el caso del testimonio de la escritura pública en el que se documente la segunda o subsiguientes ventas o permutas de bienes inmuebles, la base imponible del impuesto la constituye el valor mayor entre, el valor consignado por quien vende, permuta y adquiere, bajo juramento, en la escritura pública, el establecido por un valuador autorizado, y el inscrito por el contribuyente en la matrícula fiscal o municipal, (el cual no fue cuestionado); ii) consideran que esta disposición viola los artículos 2°. y 3°. constitucionales, que consagran el principio de seguridad jurídica; 5°. que reconoce la libertad de acción y de contratación; 39, referente al derecho a la propiedad privada, 43, que regula la libertad de comercio,

industria y empresa y, en cuanto a la economía de mercado, estiman que vulnera el 130; iii) en cuanto a la violación de la seguridad jurídica referida, las cámaras accionantes indican, en cuanto a la frase "(...) en el que se documente la segunda o subsiguientes ventas o permutas de bienes inmuebles (...)", que no se expresa con claridad a qué se refiere con segunda venta o permuta de bienes inmuebles, extremo que genera incertidumbre y da lugar a que la Administración Tributaria haga interpretaciones antojadizas y arbitrarias, que luego redundan en litigio y gastos para los contribuyentes.

II. TRÁMITE DE LA INCONSTITUCIONALIDAD

Se decretó la suspensión provisional del inciso b), contenido en el numeral 2 del artículo 4 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, que indica "Las pensiones, jubilaciones y montepíos, por razón de un empleo realizado dentro del país, que pague o acredite a cualquier beneficiario un residente en Guatemala"; no así el resto de las normas impugnadas. Se dio audiencia por quince días al Congreso de la República de Guatemala; al Ministerio de Finanzas Públicas; a la Superintendencia de Administración Tributaria; y al Ministerio Público, por medio de la Fiscalía de Asuntos Constitucionales, Amparos y Exhibición Personal. Oportunamente se señaló día y hora para la vista.

III. RESUMEN DE LAS ALEGACIONES

A) El Congreso de la República de Guatemala se limitó a señalar que en el día señalado para la vista, haría valer las alegaciones pertinentes, en cuanto a la inconstitucionalidad planteada. Solicitó que se dicte la sentencia que en Derecho corresponda. **B) El Ministerio de Finanzas Públicas** manifestó: a) las cámaras accionantes omiten estudiar, razonar y confrontar las normas cuestionadas con las disposiciones constitucionales que denuncian vulneradas, lo cual hace inviable la presente acción, pues la Corte de Constitucionalidad no puede, de oficio, realizar la confrontación necesaria ni argumentar sobre motivos que no fueron expresados en el escrito introductorio; b) en cuanto a la primera de las normas atacadas, la misma establece cuáles son las rentas de fuente guatemalteca y determina puntos de conexión entre rentas, independientemente si en las distintas categorías que crea la ley éstas se encuentran gravadas o no; es decir, los accionantes confunden que las pensiones, jubilaciones y montepíos son "rentas gravadas" por el impuesto sobre la renta, por lo que la falta de razonamiento suficiente y de integración de normas del mismo cuerpo legal lleva a concluir que el artículo denunciado no grava sino únicamente establece cuales son las rentas de trabajo de fuente guatemalteca, pues para que una renta sea gravada dependerá de la potestad del legislador, dentro de los límites que manda la Constitución Política de la República de

Guatemala en su artículo 239, el cual consagra el principio de legalidad tributaria; c) en cuanto al párrafo sexto del artículo 156 atacado, las accionantes no son claras en sus alegaciones, debido a que no resulta comprensible si la impugnación es contra todo el artículo o solamente contra el párrafo indicado; además, existe confusión en el planteamiento, pues la norma en ningún momento tiene relación con la supuesta falta de razonabilidad que denuncian, ya que se refiere a la importación y no a la venta de motocicletas usadas. Agrega que la inconformidad de los denunciados radica en que se establezca tarifa de doscientos y trescientos quetzales a la venta de motocicletas, según el modelo de las mismas y según sean anteriores al del año en curso, por lo que esa disposición, contrario a lo argumentado por las accionantes, es "cierta", porque se sabe cuánto se paga en cada compraventa en atención al modelo, lo cual genera certeza y seguridad jurídicas; también es "razonable", pues en su carácter progresivo establece diferente tarifa, según el modelo del vehículo y es "acorde a la capacidad de pago" pues grava las compraventas de quienes tienen capacidad económica para adquirir los vehículos en cuestión; d) referente al párrafo primero y a los numerales 1 y 2 del artículo 171 denunciado, en el planteamiento se confunde la razonabilidad que deben tener las normas, con la diferente interpretación que en el mismo (o ausencia de interpretación) se da al término "segunda" venta o permuta, situación que si bien pudiera ser susceptible de ser desarrollada reglamentariamente, no implica inconstitucionalidad, ni conlleva falta de razonabilidad a la norma impugnada. De igual forma, las accionantes erróneamente indican que el hecho de que el legislador haya consignado tres referencias para la determinación de la base imponible (aunque sólo impugnan dos de ellas), produce vulneración a la libertad de acción e incluso a la libertad de industria, comercio o trabajo; sin embargo, debe tomarse en consideración que lejos de implicar un obstáculo a la libre comercialización de bienes inmuebles, la decisión adoptada por el legislador, de eximir del pago del impuesto al valor agregado a la segunda y subsiguientes ventas o permutas fortaleciendo la economía nacional inmobiliaria, puesto que únicamente contempló como hecho generador del impuesto al valor agregado la primera venta o permuta de bienes inmuebles, y por ende liberó del pago de la tarifa del doce por ciento (12%) a la segunda y subsiguientes ventas o permutas, las que, por virtud del artículo impugnado, únicamente tributan el tres por ciento (3%) en concepto del impuesto documentario, lo que promueve esa comercialización de bienes inmuebles. Solicitó que la acción de inconstitucionalidad general parcial sea declarada sin lugar. C) La Superintendencia de Administración Tributaria señaló: a) en términos generales, las accionantes no hacen una confrontación clara y precisa entre las normas denunciadas de inconstitucionalidad con las constitucionales supuestamente violadas; sin embargo, en cuanto al primer precepto legal cuestionado, no es necesaria tal confrontación

porque las pensiones, jubilaciones y montepíos por razón de un empleo realizado dentro del país, no se encuentran gravadas por el impuesto sobre la renta, pues no están incluidas en el hecho generador del mismo, que recae sobre las rentas del trabajo y, por lo tanto, no pueden ser objeto de exención, por ser innecesaria su regulación; b) en relación al párrafo sexto del artículo 156 impugnado, lo afirmado sobre la supuesta inconstitucionalidad es una falacia "ad misericordiam" [SIC] que no sirve de fundamento para demostrar la inconstitucionalidad pretendida; c) en cuanto al párrafo primero y numerales 1 y 2 del artículo 171 denunciado, estos regulan los casos entre los cuales se determinará la base imponible del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos en el caso de los testimonios de escrituras públicas en que se documente la segunda o subsiguientes venta o permutas de bienes inmuebles, estableciéndose la que sea de mayor valor entre las hipótesis legales reguladas, lo que no significa, como lo afirman las accionantes, que el valor de la compraventa de inmuebles debe ser fijado por valuador autorizado, pues el avalúo servirá solamente para fijar la base de la recaudación y, en todo caso, si el monto del mismo es mayor al consignado en la escritura pública correspondiente o el inscrito en la matrícula fiscal o municipal. Agregó que no es correcto lo que se afirma referente a que la referida norma impugnada menoscaba la autonomía de la voluntad, la libertad de acción, la libertad de contratación, la libertad de comercio e industria, la libertad de empresa, la libre competencia y la economía de mercado, pues lo único que aquella establece es que la base imponible del impuesto es la que constituye el precio mayor entre los tres parámetros. Solicitó que la acción de inconstitucionalidad general parcial sea declarada sin lugar. D) El Ministerio Público argumentó: a) que la literal b) del numeral 2 del artículo 4, evidencia una violación a los artículos 41, 239 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, toda vez que es obligación del Estado proteger a la persona y la familia, así como velar por la estabilidad económica financiera de los regímenes de previsión social, con el fin de que éstos cumplan con los objetivos para los cuales fueron creados; sin embargo, este aspecto no fue tomado en cuenta por los legisladores, ya que al gravar las pensiones, jubilaciones y montepíos, desnaturaliza las prestaciones de carácter social que éstas implican, pues se otorgan a las personas beneficiadas por razón de sus necesidades básicas y de protección de seguridad social, de allí que gravar las mismas y decidir que sean objeto de rentas susceptibles de impuesto sobre la renta, resulta irrazonable, con lo cual se transgreden los principios de equidad y justicia tributarias, así como el principio de capacidad contributiva, consagrados en las citadas normas constitucionales; b) en cuanto a la segunda de las disposiciones legales cuestionadas, la motivación realizada no es suficiente para explicar y demostrar que su contenido sea inconstitucional, pues solo se aduce que no es razonable con la realidad jurídica que pretende normar, pero no existe una

argumentación que sea convincente y que realmente determine que la norma impugnada no se adecúa a los principios de equidad y justicia tributaria y de capacidad contributiva; c) referente al párrafo primero y numerales 1 y 2 del artículo 171 denunciado, la reforma indicada pertenece a la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos y, para el efecto, esa disposición generó la modificación con respecto a la venta de bienes inmuebles, al establecer que el pago del mismo debe efectuarse tomando como referencia que haya habido una segunda o subsiguiente venta o permuta de un bien inmueble, y que para el efecto únicamente se tomará para la base imponible el valor consignado por quien vende, permuta y adquiere, así como el establecido por un valuador autorizado o en su caso en la matrícula fiscal, de lo cual no se aprecia vulneración a principios constitucionales. Solicitó que la acción promovida sea declarada parcialmente con lugar.

IV. ALEGATOS EN EL DÍA DE LA VISTA

A) Las accionantes reiteraron los argumentos que expusieron en el planteamiento de la presente acción y solicitaron que la misma se declare con lugar. B) El Congreso de la República de Guatemala indicó que las accionantes no hicieron una exposición clara y precisa de las razones por las que estiman que los artículos que cuestionan contradicen normas constitucionales. Requirió que se declare sin lugar la acción promovida. C) El Ministerio de Finanzas Públicas y la Superintendencia de Administración Tributaria reiteraron los argumentos vertidos en la audiencia que les fue conferida y solicitaron que se declare sin lugar la acción constitucional promovida. D) El Ministerio Público también insistió en lo argumentado en la audiencia respectiva y solicitó que se declare parcialmente con lugar la garantía promovida.

CONSIDERANDO

-I-

La acción directa de inconstitucionalidad total o parcial de una ley procede contra las disposiciones generales que contengan vicio de inconstitucionalidad, con el objeto de que la legislación se mantenga en los límites que fija la Constitución Política de la República de Guatemala, excluyendo del ordenamiento jurídico aquellas normas que no concuerden con ella. En ese sentido, siendo que la función esencial de esta Corte es la defensa del orden constitucional, debe, por medio del control abstracto de constitucionalidad de las normas, determinar si las leyes emitidas rebasan o no las limitaciones constitucionales y si éstas se sujetan a su máxima jerarquía, confrontando unas con otras dentro del espíritu del régimen jurídico establecido.

Para el efecto, es necesario que se advierta con certeza y fundamentada convicción jurídica, su contradicción con las normas de suprema jerarquía que han sido expresamente invocadas por el accionante en forma concreta, razonable, individual y jurídicamente motivada, respecto de la norma cuestionada, de tal forma que el tribunal pueda realizar el estudio comparativo entre las normas

ordinarias objetadas y las disposiciones fundamentales que aquel considera violadas, tergiversadas o restringidas. Lo anterior es criterio de esta Corte, el cual ha sido plasmado en sentencias de veintiocho de octubre de dos mil cuatro, ocho de junio de dos mil once y dieciséis de julio de dos mil trece, respectivamente dictadas dentro de los expedientes un mil quinientos noventa y seis - dos mil cuatro (1596-2004), dos mil ochocientos tres - dos mil diez (2803-2010) y siete - dos mil trece (7-2013).

- II -

Las Cámaras del Agro y de Comercio de Guatemala promueven acción de inconstitucionalidad general parcial contra la literal b) del numeral 2 del artículo 4, párrafo sexto del 156 y párrafo primero e incisos 1 y 2 del 171, del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, el cual contiene la Ley de Actualización Tributaria.

Denuncian las solicitantes que las normas impugnadas violan los artículos 2º., 3º., 5º., 41, 239 y 243 de la Constitución Política de la República, que consagran los deberes del Estado, el derecho a la vida, la libertad de acción, la prohibición a la confiscación de bienes y los principios tributarios de equidad y justicia tributarias, las prohibiciones de tributos confiscatorios y a la doble o múltiple tributación. Los argumentos impugnativos en relación a las violaciones denunciadas quedaron reseñados en el apartado de resultandos de esta sentencia.

- III -

Previo a efectuar el estudio correspondiente, es necesario indicar que de la lectura del escrito que contiene el planteamiento de la presente acción, esta Corte advierte que la confrontación jurídica entre los artículos denunciados y las normas constitucionales que se estiman infringidas, así como el análisis separado, razonado y claro de los motivos en que descansa aquella denuncia, únicamente se realizó con relación a la literal b) del numeral 2 del artículo 4 y párrafo primero del 171, no así en cuanto al párrafo sexto del 156 y numerales 1 y 2 del 171, como se

evidenciará posteriormente. Debido a esa apreciación, esta Corte inicia el examen detallado de las normas cuestionadas de la siguiente forma:

En relación al sexto párrafo del 156, es pertinente señalar que el planteamiento de inconstitucionalidad abstracta, regulado en el artículo 267 de la Constitución Política de la República implica, necesariamente, el enjuiciamiento de la normativa impugnada con el objeto de determinar su conformidad o, en su caso, disconformidad con la normativa suprema. De ahí que la petición deba observar una serie de presupuestos fundamentales que permitan al Tribunal Constitucional realizar el análisis de fondo, a efecto de establecer si el texto supremo es contrariado por una norma de inferior jerarquía. Esos aspectos son: a) la cita precisa de la norma jurídica de la que se acusa transgresión constitucional, la cual debe gozar de generalidad y vigencia; b) la cita del precepto constitucional que se estima violado; y c) la tesis de la postulante. Por su parte, el artículo 135 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, exige que en el planteamiento de una acción que pretenda la expulsión del ordenamiento político-jurídico de determinadas normas imperantes en el país, la parte interesada cumpla con la condición de expresar en forma razonada y clara los motivos jurídicos en que descansa la impugnación; congruente con ello, en el sistema guatemalteco se permite la acción popular en este tipo de procesos y el postulante no necesita acreditar interés propio en el asunto, ni tampoco lo sujeta a plazo ni a prerequisite de ninguna naturaleza, solamente pide el patrocinio de por lo menos tres abogados, lo cual tiene relación con la obligación del razonamiento jurídico. Al respecto esta Corte indicó en este tipo de procesos constitucionales que "...Este planteamiento riguroso quedó plasmado en el artículo 135 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad requiere la expresión "razonada y clara" de los motivos jurídicos en que descansa la impugnación. Se exige (artículo 42 ibidem) que se examinen 'todos y cada uno de los fundamentos de derecho aplicables, hayan sido o no alegados por las partes', por lo que, aunque establezca el principio iura novit curia, no dispensa al solicitante de hacer referencia de todos y cada uno de los puntos objeto de la impugnación. La exigencia de rigor técnico explica la razón por la cual la ley condiciona para la impugnación de carácter general, que el interesado deba ser asistido por el auxilio de tres profesionales del Derecho (Artículo 134 inciso d) ibidem)." [Sentencia de once de junio de dos mil ocho, dictada dentro del expediente mil setecientos dieciséis - dos mil siete (1716-2007)] .

Es importante agregar que los requisitos recién indicados, son complementados por lo dispuesto en el artículo 29 del Acuerdo cuatro - ochenta y nueve (4-89) de esta Corte, el cual se encontraba vigente al momento del planteamiento de la

presente acción, aspecto que de similar manera se encuentra regulado en el 12 del Acuerdo uno - dos mil trece (1-2013), también de esta Corte, que exige la obligación, por el solicitante de la inconstitucionalidad, de expresar en forma separada, razonada y clara los motivos jurídicos en que descansa cada una de las impugnaciones.

En cuanto a la exigencia de expresar, por parte del accionante, en forma razonada y clara los motivos jurídicos en que descansa la impugnación, para el presente caso es ilustrativo citar el fallo emitido por esta Corte en sentencia de fecha dieciséis de julio de dos mil trece dictado dentro del expediente siete - dos mil trece (7-2013): "...Esto es, que los jueces no pueden hacerse parte en el debate que provoca el denunciante, por lo que, por su cuenta y conforme el principio dispositivo que rige la materia, quienes sentencian no pueden sustituir la obligación de los postulantes de aportar las razones jurídicas que respalden su pretensión de excluir del ordenamiento una o varias normas que formalmente han adquirido vigencia obligatoria en el país. Resulta, por la práctica jurisprudencial de esta Corte y por sus conocimientos de jurisprudencia extranjera y los aportes doctrinarios que la sustentan, que el Tribunal constitucional debe partir del principio de presunción de constitucionalidad de normas y actos de la administración, los que solamente puede abatir cuando de su examen resulte una conclusión diferente. Con la cita de Ignacio de Otto y Pardo que afirma: 'De que la ley sea expresión de la voluntad popular deriva la consecuencia de que opere en su favor una presunción de legitimidad constitucional, en virtud de la cual sólo procederá declarar su inconstitucionalidad cuando se haya producido una clara e inequívoca colisión con la norma constitucional'. (Derecho Constitucional, Sistema de fuentes. Editorial Avel, Barcelona, 1995).

Consideradas las condiciones técnico-jurídicas que permitan el examen imparcial y objetivo de la impugnación sub litis, este Tribunal al revisar el memorial de introducción al proceso de inconstitucionalidad general, determinó que, en cuanto al párrafo sexto del artículo 156 denunciado, las accionantes únicamente esbozan las siguientes ideas: "...establece y contempla tarifas específicas fijas irrazonables con la realidad económica del contribuyente para la venta, permuta y donación entre vivos de motocicletas usadas, extremo que supone que la norma impugnada de inconstitucionalidad no sea razonable con la realidad jurídica que se pretende normar", así también que no responde a los principios de equidad y justicia tributaria y de capacidad contributiva, "...porque al contribuyente se le está cargando un impuesto oneroso en la venta, permuta o donación entre vivos de motocicletas usadas", y que por lo tanto vulnera los primeros párrafos de los artículos 239 y 243 constitucionales.

Ha sido criterio de esta Corte que este tipo de acciones permite analizar la compatibilidad de una norma de inferior jerarquía respecto de la Constitución Política de la República de Guatemala, para lo cual resulta necesario un análisis comparativo suficiente entre aquella y ésta y, sobre esa base, determinar que la impugnada se mantenga dentro del ordenamiento jurídico, o bien, se excluya del mismo; es decir, la motivación de la impugnación debe estar sustentada sobre bases jurídicas que permitan concluir sobre la vulneración constitucional señalada. En ese sentido, esta Corte establece que las accionantes no cumplen, en cuanto al párrafo sexto del artículo 156 denunciado, con precisar una tesis jurídica suficiente, pues lo establecido no va dirigido a establecer con certeza, de manera indubitable e inequívoca, la violación constitucional denunciada, y por ese motivo debe desestimarse en cuanto a este artículo.

En cuanto a los numerales 1 y 2 del artículo 171, en términos generales las accionantes argumentan que tales disposiciones normativas violan los artículos 2º., 3º., 5º., 39, 43 y 130 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Esta Corte estima que, al formular esta denuncia, no se cumple con el principio dispositivo típico, puesto que, siendo que la impugnación va dirigida contra el hecho de que la base imponible del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos pueda ser fijada por el valor establecido por quien vende, permute o adquiere (numeral 1) o por valuador autorizado (numeral 2), y que las referidas normas constitucionales regulan situaciones diferentes (libertad de acción, propiedad privada, libertad de industria, comercio y trabajo y prohibición de monopolios), se aprecia que no hace una confrontación jurídica, de forma separada, clara y razonada, de la incompatibilidad de la norma ordinaria respecto a las citadas normas de la Ley Suprema las cuales, según sea el caso, pueden o no estar relacionados dependiendo el ámbito al que se refiera y lo cual no fue específicamente indicado por las accionantes, pues el argumento se resume en lo siguiente: "De acuerdo con esta disposición legal la oferta y la demanda ya no regirán la contratación en Guatemala, sino lo que digan los valuadores autorizados, es decir que se estaría pasando de un sistema de libre contratación y de libre mercado o competencia, que irónicamente se afirma proteger y defender en el artículo 54 de la Ley de Actualización Tributaria, a un sistema de planificación central en donde los precios estén controlados por la Administración Tributaria a través de sus 'valuadores autorizados'. 'Yo compro y tu vendes al valor que diga la burocracia y no al que dicte el mercado, ya que de lo contrario no compras ni vendes', será la nueva regla del juego económico, bajo la norma impugnada. En dos platos, los contribuyentes ya no pueden disponer libremente de su propiedad. Por tanto, la norma impugnada menoscaba la autonomía de la voluntad, la libertad de acción, la libertad de contratación, la libertad de comercio e industria, la libertad

de empresa, la libre competencia y la economía de mercado, cuya protección está consagrada en los artículos 5, 39, 43 y 130 de la Constitución Política de la República de Guatemala; y, por ende, deviene inconstitucional y así debe declararse." Por ello, al ser un requisito esencial que debe cumplir el accionante, porque no puede ser subsanado de oficio por el Tribunal Constitucional, su ausencia impide realizar el examen de inconstitucionalidad pretendido, respecto a la objeción expresada en los términos anteriormente referidos.

- IV -

Con relación a la literal b) del numeral 2 del artículo 4 y al primer párrafo del 171, previo a realizar el examen de fondo de los motivos jurídicos en que se apoya tal señalamiento, es necesario resaltar aspectos relevantes, tanto en materia constitucional como tributaria, con el objeto de demarcar los principios constitucionales que se denuncian vulnerados, así como de algunos elementos normativos de la estructura de los Impuestos Sobre la Renta y de Papel Sellado Especial para Protocolos, establecidas en la denominada Ley de Actualización Tributaria.

A) Con el objeto de establecer los parámetros que servirán para valorar si las normas ordinarias vulneran o limitan derechos constitucionales, es pertinente citar el contenido de los artículos que los consagran. En ese sentido los artículos 2° . y 3° . de la Constitución Política de la República de Guatemala establecen un conjunto de valores, tales como la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona, y determina su protección como un deber Estatal para con los guatemaltecos; así también, define el fin de la organización del Estado.

El 239 constitucional dispone la facultad exclusiva del Congreso de la República de decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, así como determinar las bases de su recaudación, entre las que contempla el hecho generador, las exenciones, el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria, la base imponible y el tipo impositivo, las deducciones, los descuentos, reducciones, recargos, las infracciones y las sanciones, lo cual hará conforme a las necesidades del Estado y, en todo caso, de acuerdo a la equidad y justicia tributarias.

Aunado a lo anterior, y siempre de la Constitución Política de la República de Guatemala, el artículo 243 preceptúa que el sistema tributario debe ser justo y equitativo y, para lograrlo, establece que las leyes de la materia serán estructuradas

conforme el principio de capacidad de pago; prohibiendo los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación.

B) El hecho generador como base de recaudación consiste en la hipótesis normativa del legislador, de cuya realización por parte del sujeto pasivo -hecho concreto- surge la obligación tributaria. Al respecto se ha considerado en anteriores oportunidades por parte de esta Corte que: ".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...". [Expedientes acumulados doscientos sesenta y nueve - noventa y dos, trescientos veintiséis - noventa y dos, trescientos cincuenta y dos - noventa y dos y cuarenta y uno - noventa y tres (269-92, 326-92, 352-92 y 41-93), sentencia de once de febrero de mil novecientos noventa y cuatro] . La doctrina tributaria reconoce como elementos constitutivos del hecho generador los siguientes: a) material: que consiste en la descripción de los aspectos sustanciales del hecho que soporta la obligación tributaria, por ejemplo vender, transferir, poseer, entregar, adquirir, escriturar, importar; b) espacial: que en términos generales es el lugar donde el hecho se realiza o la ley lo tiene por realizado; c) temporal: que atañe al momento en que la ley lo tiene por configurado el mismo, y que origina el devengo del tributo, lo cual es de suma importancia pues este determina el marco legal que regula la obligación tributaria; d) personal: este consiste en la determinación del destinatario legal del tributo, es decir el que realiza el hecho establecido en el supuesto hipotético de la norma tributaria que origina la obligación fiscal. Lo anterior fue citado por esta Corte en sentencia de fecha dos de octubre de dos mil doce dictada dentro del expediente quinientos cincuenta y ocho - dos mil doce (558-2012).

C) Las normas ordinarias objetadas por medio de la presente acción están contenidas en el Decreto 10-2012 del Congreso de la República, denominado Ley de Actualización Tributaria, el cual regula en su "Libro I" el Impuesto Sobre la Renta, y en el "VI" las reformas a la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, las cuales refieren:

C.1) En cuanto a la literal b) del numeral 2 del artículo 4, contenido en las disposiciones generales del Impuesto Sobre la Renta, define como rentas de trabajo las pensiones, jubilaciones y montepíos, por razón de un empleo realizado dentro del país, que paguen o acrediten a cualquier beneficiario un residente en Guatemala.

C.2) Referente al párrafo primero del artículo 171 cuestionado, este regula la forma de determinar la base imponible del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, para los casos en los que se documenten en testimonio de escritura pública la segunda o subsiguientes ventas o permutas de bienes inmuebles.

-V-

En cuanto a la impugnación de la liberal b) del numeral 2, del artículo 4 las accionantes argumentan que viola los principios de equidad y justicia tributarias, de capacidad contributiva y el de las prohibiciones a tributos confiscatorios y a la doble o múltiple tributación, consagrados en los artículos 239 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

En cuanto a la vulneración del principio de equidad y justicia tributaria las accionantes centran su argumentación en indicar que resulta injusto que se haya creado un impuesto sobre las rentas provenientes de las pensiones, jubilaciones y montepíos provenientes del trabajo, pues estas son precarias, y el gravarlas resulta atentatorio de los principios referidos; ello exige a esta Corte verificar la estructura del impuesto sobre la renta por los ingresos provenientes de trabajo, para luego establecer si realmente es atentatorio de las normas constitucionales citadas; para tal efecto resulta necesario referirse inicialmente al principio de legalidad.

Referente a la ley como fuente de obligación tributaria, Osvaldo Soler estableció en su obra "Derecho Tributario" que "El sentido de la existencia de una ley formal implica que el impuesto ha de crearse por un acto emanado del Poder Legislativo. En tanto que esa misma ley enfocada desde el punto de vista sustancial debe entenderse en el sentido de que la norma formal debe definir expresamente a los elementos esenciales de la relación jurídica tributaria: el hecho imponible, los sujetos, las alícuotas aplicables, la base imponible, las exenciones".

El artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala consagra el principio de legalidad en materia tributaria desde un punto de vista normativo, el cual garantiza que la única fuente creadora de tributos es la ley, regulando que el Congreso de la República tiene la facultad exclusiva de decretar impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, así como determinar las bases de recaudación de dichos tributos.

En ese sentido el Código Tributario regula como fuentes de ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía, a las disposiciones constitucionales, las leyes, los tratados y por último los reglamentos que" por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo; en cuanto a estos últimos, el propio artículo 239 comentado regula que esas disposiciones no podrán modificar las bases del tributo y se concretarán a normar lo relativo a su cobro administrativo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

La doctrina tributaria, en cuanto al principio de legalidad, reconoce que este puede ser abordado desde dos perspectivas: una normativa, referente a las fuentes del derecho y a la facultad del órgano competente para emitir normas tributarias -potestad tributaria normativa-, este, a su vez, se puede apreciar desde un punto de vista formal, por medio del cual la creación de cargas impositivas está delegada por mandato constitucional al órgano con representación popular, siguiendo el procedimiento para la creación de normas, y el sustancial, por el cual se debe regular la estructura impositiva, con los elementos básicos de los tributos; así también desde una perspectiva aplicativa, el principio de legalidad implica que el actuar de la administración se debe ceñir a la ley -potestad tributaria aplicativa-.

Es criterio sustentado por este Tribunal que "El establecimiento de los tributos debe hacerse de conformidad con las normas guías de sus preceptos, tanto en su solemnidad: forma de ley; como en su contenido: circunscrito por las bases que la Constitución determina (...) El régimen constitucional guatemalteco no sólo prescribe el requisito de legalidad para la imposición de las cargas tributarias sino que exige que sus elementos esenciales (forma, contenido y alcances de la obligación) estén establecidos en la ley (...) la justificación jurídica e histórica del principio de legalidad o reserva de ley en materia impositiva, puesto que del Estado absoluto, que establecía la tributación de manera arbitraria, evoluciona al sistema democrático en el que se somete el poder al Derecho, quedando el legislativo limitado por lo que la misma Constitución prescribe." [Fallo de once de septiembre de mil novecientos noventa y seis emitido en los expedientes acumulados ochocientos ochenta y seis, ochocientos ochenta y siete, ochocientos ochenta y nueve, novecientos cuarenta y cuatro y novecientos cuarenta y cinco -noventa y seis (886, 887, 889, 944 y 945 - 96)].

Por otra parte, en cuanto a la equidad, esta se define como aquel principio derivado del valor justicia en virtud del cual, por mandato constitucional y de acuerdo con la interpretación jurídica, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo crédito fiscal, en

todos los aspectos de la relación tributaria. El artículo 239 constitucional, el cual regula el principio de legalidad, refiere los parámetros que el Estado debe seguir para la creación de impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, siendo uno de ellos que los mismos deben ser creados de acuerdo a la equidad y justicia tributarias; al respecto se aprecia que dichos principios deben ser apreciados por el Órgano con poder legislativo en el proceso de creación de normas de carácter impositivo, pues refiere las bases mínimas para su recaudación, las cuales estructuran su conformación.

Al respecto esta Corte indicó "Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen los gastos necesarios para poder percibir la renta". [Sentencia de fecha veinticuatro de abril de dos mil ocho, dictada dentro del expediente setecientos setenta y cinco - dos mil siete (775-2007)].

Referente al principio de prohibición a la doble o múltiple tributación, consagrado en el segundo párrafo del artículo 243 de la Ley Fundamental, el mismo refiere que se configura esa situación jurídica "cuando un mismo hecho

generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o periodo de imposición", lo cual permite advertir que el constituyente fijó una estructura rígida en cuanto a la prohibición de doble o múltiple imposición, y esta se configura cuando concurren exactamente los supuestos establecidos en la Ley Suprema, siendo estos: i) coincidencia en cuanto al hecho imponible y el sujeto obligado al pago, ii) origina la obligación de pago de dos o más impuestos, lo cual determina la doble o múltiple imposición, según sea el caso; iii) la carga impositiva puede ser fijada por uno o más sujetos con potestad tributaria; y iv) el pago debe darse por un mismo evento o período de imposición. En los mismos términos se pronunció esta Corte en fallo de veinte de marzo de dos mil doce, dictado dentro del expediente ciento cuarenta y cinco - dos mil once (145-2011).

La prohibición establecida en el artículo constitucional comentado, es un límite a la potestad tributaria, por el cual el legislador no puede regular, sobre un mismo hecho imponible, normas con tipos impositivos y, de suceder esto, el Tribunal Constitucional, al verificar y ponderar las mismas -sobre las cuales descansa la denuncia de inconstitucionalidad-, deberá expulsar del ordenamiento jurídico la de creación más reciente, la cual se motivó el planteamiento de la acción constitucional.

En ese sentido, mediante el Decreto 10-2012, el Congreso de la República aprobó la Ley de Actualización Tributaria que, entre otros, en el Libro I, contiene el Impuesto Sobre la Renta que empezó a regir a partir del uno de enero de dos mil trece. La estructura del Libro está dividida por Títulos, los que a su vez se subdividen en Capítulos, y éstos, a su vez, en Secciones. En cada una de esas partes, se establecen y desarrollan los elementos de cuantificación de los distintos regímenes del referido impuesto. En el Capítulo Único (del Título I) se encuentran contenidas las disposiciones generales, cuyos artículos, en su parte conducente, prescriben lo siguiente: "Artículo 1. Se decreta un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, sean éstos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país. El impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas, y se determina de conformidad con lo que establece el presente libro.

El Artículo 3 del mismo refiere que quedan afectas al impuesto las rentas obtenidas en todo el territorio nacional, definido éste conforme a lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala; y el 4 indica que son rentas de fuente guatemalteca, independientemente que estén gravadas o exentas, bajo cualquier categoría de renta, las siguientes: "1. RENTAS DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS... 2. RENTAS DEL TRABAJO: Con carácter general, las provenientes de toda clase de contraprestación, retribución o ingreso, cualquiera sea su denominación o naturaleza, que deriven del trabajo personal prestado por un residente en relación de dependencia, desarrollado dentro de Guatemala o fuera de Guatemala. Entre otras, se incluyen como rentas del trabajo, las provenientes de: a)... b) Las pensiones, jubilaciones y montepíos, por razón de un empleo realizado dentro del país, que pague o acredite a cualquier beneficiario un residente en Guatemala... 3. RENTAS DE CAPITAL..." (lo resaltado es la parte expresamente impugnada).

De lo anterior, se puede determinar que mediante la ley de mérito, en el artículo 1 se decretó un impuesto que grava toda renta que obtengan las personas

individuales, jurídicas, entes o patrimonios (nacionales o extranjeros) que se especifiquen en el Libro I, residentes o no en el país. En el artículo 2, se enumeran las categorías de rentas (según su procedencia), dentro de las que se encuentran las provenientes de rentas del trabajo; además, señala que sin perjuicio de lo regulado en esas mismas disposiciones generales, (el impuesto) se establece y se liquida conforme al título correspondiente de ese libro, y por último, para el caso que nos ocupa, el artículo 4 enumera y define las distintas rentas que se consideran de fuente guatemalteca, en las que se incluyen las pensiones, jubilaciones y montepíos, por razón de un empleo realizado dentro del país, que pague o acredite a cualquier beneficiario un residente en Guatemala.

Para efectos del análisis correspondiente, debe partirse de dos premisas contenidas en las normas referidas: por un lado, la establecida en el artículo 2, relativa a que el impuesto se establece y se liquida conforme al título correspondiente del Libro I y, por el otro, la regulada en el artículo 4, respecto a la enumeración de las rentas que la ley considera de fuente guatemalteca.

Conforme a la primera premisa, al disponer la ley que están gravadas las rentas del trabajo, debe tomarse en cuenta la salvedad que, para efectos de determinación de la obligación tributaria, además de las disposiciones generales, también deben aplicarse las regulaciones correspondientes a ese tipo de categoría de renta que se establece en los artículos posteriores y, especialmente, que el impuesto respectivo se liquida en forma separada, conforme lo prevé el título correspondiente de ese libro. Lo cual quiere decir que, para el caso de las rentas que provengan del trabajo, deben aplicarse además de las primeras normas antes relacionadas, también las que regulan ese régimen en particular que se encuentran en el Título III, denominado "Renta del Trabajo en Relación de Dependencia", apartado en el cual se encuentran todos los elementos de recaudación para ese tipo de rentas, entre ellos, el hecho generador que se encuentra contenido en el artículo 68 de la ley. En dicho artículo (ubicado en el Título III del Libro I de la ley de mérito), se encuentra establecido el hecho generador del régimen correspondiente a las rentas provenientes del trabajo. Si se compara el contenido del artículo 4, donde se enumeran las rentas que la ley considera de fuente guatemalteca (provenientes del trabajo), y el del artículo 68 *ibídem*, puede determinarse que ambos disponen lo siguiente: a) el artículo 2, que: "Son rentas de fuente guatemalteca, independientemente que estén gravadas o exentas, bajo cualquier categoría de renta, las siguientes:... 2. RENTAS DEL TRABAJO: Con carácter general, las provenientes de toda clase de contraprestación, retribución o ingreso, cualquiera sea su denominación o naturaleza, que deriven del trabajo personal prestado por un residente en relación de dependencia, desarrollado dentro de Guatemala o

fuera de Guatemala. Entre otras, se incluyen como rentas del trabajo, las provenientes de: a) ...b) Las pensiones, jubilaciones y montepíos, por razón de un empleo realizado dentro del país, que pague o acredite a cualquier beneficiario un residente en Guatemala" (el resaltado no aparece en el texto original); mientras que el otro: "Artículo 68. Constituye hecho generador del impuesto Sobre la Renta regulado en este título, la obtención de toda retribución o ingreso en dinero, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que provenga del trabajo personal prestado en relación de dependencia, por personas individuales residentes en el país. En particular, son rentas provenientes del trabajo: 1. Los sueldos, bonificaciones, comisiones, aguinaldos, viáticos no sujetos a liquidación o que no constituyan reintegro de gastos, y otras remuneraciones que las personas, entes o patrimonios, el Estado, las municipalidades y demás, entidades públicas o privadas paguen a sus representantes, funcionarios o empleados en Guatemala o en el exterior. 2. Los sueldos, bonificaciones, aguinaldos y otras remuneraciones que no impliquen reintegro de gastos, de los miembros de la tripulación de naves aéreas o marítimas y de vehículos terrestres, siempre que tales naves o vehículos tengan su puerto base en Guatemala o se encuentren matriculados o registrados en el país, independientemente de la nacionalidad o domicilio de los beneficiarios de la renta y de los países entre los que se realice el tráfico. 3. Las remuneraciones, sueldos, comisiones, gratificaciones o retribuciones que paguen o acrediten entidades con o sin personalidad jurídica, residentes en el país a miembros de sus directorios, consejos, consejos de administración u otros órganos directivos, independientemente de donde actúan o se reúnen estos órganos colegiados, cuando dichos miembros se encuentren en relación de dependencia".

De lo anteriormente transcrito, se puede observar que ambas normas regulan supuestos bastante similares, con la diferencia de que el primero lo hace a manera de ilustración (incluso aplicable a los otros regímenes que regula la ley), es decir, da una mayor claridad en cuanto a qué debe entenderse o qué incluyen las rentas provenientes del trabajo; mientras que el segundo establece los supuestos que hacen nacer la obligación tributaria (hechos generadores) del Impuesto Sobre la Renta, pero únicamente de las rentas provenientes del trabajo prestado en relación de dependencia, y donde expresamente no se incluyen los supuestos contenidos en la literal b) del artículo (4) que impugnan los accionantes.

Por lo tanto, las pensiones, jubilaciones y montepíos que por razón de un empleo realizado dentro del país, que pague o acredite a cualquier beneficiario un residente en Guatemala, si bien están incluidas en la norma impugnada como un tipo de renta de fuente guatemalteca, también debe tomarse en cuenta que no se incluye expresamente como un hecho generador del impuesto; es decir, no forma

parte de la norma tributaria que regula el hecho imponible y ese aspecto impide que surja la obligación tributaria respecto al régimen impositivo del Título III del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria y, por tanto, el ente encargado de la recaudación de los tributos no puede requerir o exigir el cumplimiento de pago alguno. Al respecto y en cuanto a la relación directa entre el hecho generador y el surgimiento de la obligación tributaria, Osvaldo Soler, refiere en su obra "Derecho Tributario", que "El objeto de la obligación tributaria o 'presupuesto objetivo' de la obligación es el elemento objetivo del presupuesto de hecho definido por la ley que, al producirse, hace nacer la obligación de pagar el tributo. El objeto del tributo, en cambio, es el soporte material de la imposición; en otras palabras está constituido por la 'materia imponible'. Esta última, en todo caso, es un elemento constitutivo del presupuesto objetivo, siendo este último la situación del hecho legalmente apta para generar la obligación tributaria"

Dicho en otras palabras, las rentas provenientes del pago de pensiones, jubilaciones y montepíos, al no estar contempladas en la estructura del hecho imponible legalmente definida para el caso de las rentas de trabajo en relación de dependencia, resultan ser rentas de fuente guatemalteca que no están afectas al régimen de "Renta del Trabajo en Relación de Dependencia" contenido en el Título III del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, por no estar regulado en la norma que define el hecho generador; es decir, no se encuentran gravadas por el impuesto sobre la renta.

Por los motivos expuestos, al no haber obligación de pago del impuesto, no resulta técnicamente válido invocar como motivo de inconstitucionalidad la supuesta contravención a los principios denunciados (de equidad y justicia tributarias, capacidad contributiva, prohibición a la doble o múltiple tributación y a la confiscatoriedad), sobre la base hipotética de que tales rentas fueron gravadas por dicha disposición, aspecto que con fundamento en el análisis realizado no evidencia dicha circunstancia y, por el contrario, denota la ausencia de afectación a las mismas, de ahí que por ser éste el motivo central de la acción promovida, deviene improcedente, por lo que debe declararse sin lugar.

-VI-

Referente a la impugnación del párrafo primero del artículo 171, argumentan las accionantes que vulnera los artículos 2º., 3º., 5º., 39, 43 y 130 de la Constitución Política de la República de Guatemala, y en cuanto a ello esta Corte indica lo siguiente:

Relativo a la denuncia de vulneración de los artículos 3º, 5º, 39, 43 y 130 constitucionales, se advierte, de nueva cuenta, ausencia de la confrontación jurídica necesaria para evidenciar la incompatibilidad de la norma ordinaria impugnada frente a los citados artículos de la Constitución, lo cual impide a este Tribunal realizar el examen de inconstitucionalidad pretendido en cuanto a este punto.

Con relación a la infracción del principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 2º. constitucional, los argumentos en los que las postulantes hacen descansar la impugnación, se circunscriben a afirmar que la disposición legal cuestionada no indica con claridad qué debe entenderse con la frase "segunda y subsiguientes ventas o permutas", lo cual genera incertidumbre al momento de aplicar la misma.

En cuanto a la "interpretación constitucional esta Corte ha fundamentado el criterio referente a que en un Estado constitucional de Derecho, implica realizarla de forma sistemática y de acuerdo al método de concordancia práctica; esto es, dentro de un marco general establecido en la propia Constitución, aplicando los valores y principios consagrados, con el objeto de establecer si la norma ordinaria cuestionada es acorde con los mismos, y determinar si es procedente su expulsión del ordenamiento jurídico, como pretensión procesal básica en este tipo de procedimientos.

En el plano práctico "La interpretación de todo el ordenamiento conforme a la Constitución" implica que tanto los órganos del Estado, como los particulares o gobernados están obligados a interpretar el ordenamiento jurídico en cualquier momento de su aplicación, conforme los principios y postulados derivados de la Ley Fundamental, y referente a dicha forma de interpretación, esta Corte ha emitido sentencias interpretativas mediante las cuales se determinan los diversos sentidos de una ley, precisando y delimitando su sentido literal, rechazándose aquellos que sean incompatibles con los principios y valores de la Constitución, y conservando de esa forma la validez de la ley en cuestión, con el objeto de lograr armonización de la ley cuestionada con la Constitución.

Se configura como efecto de ese tipo de fallos constitucionales el que, en lo sucesivo, el precepto impugnado no puede ser entendido sin tomar en cuenta lo considerado en la sentencia misma, en la cual se establece cuál es la interpretación constitucionalmente aceptable del precepto legal cuestionado y se descartan interpretaciones distintas, teniendo en cuenta los efectos erga omnes de estas decisiones, cuya trascendencia es incuestionable, ya que a partir de la emisión de la

sentencia de mérito, nos encontramos con preceptos legales cuyo texto no ha variado en lo absoluto, pero cuyo contenido normativo o interpretativo ha sido objeto de cierta variación.

Al respecto esta Corte ha indicado que "El principio de interpretación de todo el ordenamiento conforme a la Constitución, según el autor Eduardo García de Enterría, alcanza a todos los jueces y se halla en el proceso de constitucionalidad de las leyes ya que previo a que una ley sea declarada inconstitucional, el juez que efectúa el examen respectivo tiene el deber de buscar vía interpretativa una concordancia entre dicha ley y el texto supremo. En igual sentido, el autor Pablo Pérez Tremps, citado por Eduardo Ferrer Mac-Gregor en su obra 'Derecho Procesal Constitucional', concluye: 'En consecuencia, pues toda autoridad jurisdiccional, respetando la superioridad normativa de la Constitución y vinculado por ella, debe interpretar el ordenamiento jurídico a la luz de la norma fundamental, tanto en conflictos públicos como en privados. Para ello deberá buscar dicha autoridad los principios generales, expresos o tácitos, que en la Constitución se encuentren para interpretar e integrar el resto del ordenamiento, ya que su constitucionalización les otorga una preferencia sobre cualquier otro principio general sea cual sea su origen'." Esta referencia fue plasmada en sentencias de ocho de julio de dos mil nueve y veinticuatro de agosto de dos mil diez, dictadas dentro de los expedientes un mil doscientos diez - dos mil siete (1210-2007) y novecientos cuarenta y dos - dos mil diez (942-2010), respectivamente.

En ese sentido, previo a establecer cuál debe ser la interpretación constitucional del párrafo cuestionado, es preciso citar normas de la Constitución Política de la República de Guatemala que tienen relación con aquella.

Como ya quedó referido en este fallo, en virtud del principio de legalidad, corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, así como determinar las bases de su recaudación, entre las que contempla, el hecho generador, las exenciones, el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria, la base imponible y el tipo impositivo, las deducciones, los descuentos, reducciones, recargos, las infracciones y las sanciones. En cuanto a la "base imponible" como elemento de recaudación, la norma cuestionada establece que en el caso del testimonio de la escritura pública en el que se documente la segunda o subsiguientes ventas o permutas de bienes inmuebles, la base imponible del impuesto de timbres fiscal y papel sellado especial para protocolos, la constituye el valor mayor entre los siguientes: 1. El valor consignado por quien vende, permuta y

adquiere, bajo juramento, en la escritura pública; 2. El valor establecido por un valuador autorizado; o, 3. El valor inscrito por el contribuyente en la matrícula fiscal o municipal.

Referente a la seguridad jurídica, esta Corte ha indicado que la misma implica concretamente la confianza que tiene el ciudadano, dentro de un Estado de Derecho, en el ordenamiento jurídico, el cual deberá ser observado y aplicado por las autoridades en el ejercicio de sus facultades legales, respetando la propia Ley Fundamental. En el ámbito tributario el principio de seguridad jurídica encuentra su razón de ser en la pretensión de todo sujeto pasivo del tributo o responsable de saber a qué ajustarse en su relación con el Fisco. La seguridad jurídica tributaria surge del principio de legalidad y se fundamenta en la propia existencia del Derecho; es decir, el ordenamiento jurídico constituye en sí mismo una garantía de seguridad. En esa relación seguridad-legalidad, la ley desde un punto de vista positivo, es generadora de certeza, y desde el punto de vista negativo, es un medio de defensa contra la arbitrariedad, por lo que la estabilidad normativa, la determinación clara de las disposiciones legales aplicables y la regulación legal de medios de impugnación, son manifestaciones de seguridad jurídica.

Relacionado con la disposición jurídica atacada, el numeral 8 del artículo 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual fue reformado por el 150 del Decreto 10-2012, establece que la primera venta o permuta de bienes inmuebles genera la obligación del pago del impuesto referido en este párrafo.

Así también el numeral 9 del artículo 2 de la Ley de impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, reformado por el artículo 170 del Decreto 10-2012, previamente relacionado, regula que están afectos al mismo los documentos que contengan la segunda y subsiguientes ventas o permutas de bienes inmuebles, por lo que en ese orden y para ese tipo de contratos, se origina la obligación tributaria en cuanto a los impuestos citados (la primera obliga al pago del impuesto al valor agregado y la segunda y subsiguientes al pago del impuesto de timbres fiscales y papel sellado especial para protocolos).

Aunado a lo anterior, el artículo 3 del Reglamento de la referida ley. Acuerdo Gubernativo 4-2013, establece que para los efectos de aquel se consideran como segunda y subsiguientes ventas o permutas de bienes inmuebles, las que consten en el Registro General de la Propiedad, después de la primera inscripción de dominio a cualquier título, operada en dicho Registro, de conformidad con lo establecido en el artículo 1130 del Decreto Ley Número 106 del Jefe del Gobierno

de la República, Código Civil, y al respecto esta define a la "la primera inscripción" como la del título de propiedad o de posesión y sin ese requisito no podrá inscribirse otro título o derecho real relativo al mismo bien.

En ese sentido y conforme lo establecido sobre los principios y normas tributarias a las que se hace referencia en el presente fallo y, especialmente, en cuanto al de interpretación conforme la Constitución y de conservación de la ley, cuya naturaleza doctrinaria fue objeto de estudio y, atendiendo a la técnica de la utilización de las sentencias de tipo interpretativo, que esta Corte ha utilizado en anteriores oportunidades, se considera pertinente para el presente caso y respecto al extracto del párrafo impugnado, realizar la reserva interpretativa en el sentido que, en cuanto a los conceptos de segunda y subsiguientes ventas o permutas de bienes inmuebles, para la determinación de la base imponible del impuesto de timbres y papel sellado especial para protocolos, en el caso de los testimonios de las, escrituras públicas en los que se documente ese tipo de contratos, serán los que consten en el Registro General de la Propiedad, con posterioridad a la "primera inscripción" registral, es decir, luego de la inscripción del título de propiedad o de posesión sin el cual no puede inscribirse otro título o derecho real relativo al mismo bien; y también a continuación de la primera venta o permuta, advirtiéndose la concurrencia de dos cuestiones fundamentales en la configuración del acto gravado: primero que se produzca una venta o permuta **-indistintamente cualquiera de ellas-** y que no resulta relevante o aplicable y, por ende, no debe tomarse en consideración, para efectos fiscales, la existencia de otras inscripciones ajenas a los hechos gravados -venta y permuta-; es decir que para el efecto del pago del impuesto en cuestión, **el historial de las inscripciones registrales deberá reflejar el orden de esos contratos, sean ventas o permutas, indistintamente del orden de estos, debido a la regulación de la conjunción disyuntiva "o" que separa dicho términos.**

En consecuencia, la inconstitucionalidad planteada debe declararse sin lugar, pero con la reserva interpretativa antes relacionada y en tal sentido deberá resolverse, sin condenar en costas por no haber sujeto legitimado para su cobro, pero imponiendo la multa de un mil quetzales a cada uno de los abogados auxiliares, por ser los responsables de la juridicidad del presente planteamiento.

LEYES APLICABLES

Artículos citados, 267 y 272, inciso a), de la Constitución Política de la República de Guatemala; 115, 133, 141, 143, 148, 163, inciso a), y 186 de la Ley de Amparo,

Exhibición Personal y de Constitucionalidad, y 39 del Acuerdo 1-2013 de la Corte de Constitucionalidad.

POR TANTO

La Corte de Constitucionalidad, con base en lo considerado y leyes citadas, resuelve: **I) Sin lugar la acción de inconstitucionalidad** general parcial promovida por la Cámara del Agro de Guatemala y la Cámara de Comercio de Guatemala, por medio de sus Representantes Legales, José Santiago Molina Moran y Jorge Eduardo Briz Abularach, respectivamente, contra la literal b) del numeral 2 del artículo 4, párrafo sexto del 156 y párrafo primero e incisos 1 y 2 del 171 del Decreto 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria. **II) Se revoca la suspensión provisional** decretada por esta Corte, en el numeral I) del auto de treinta y uno de enero de dos mil trece y, como consecuencia, la parte impugnada que dice: "Las pensiones, jubilaciones y montepíos, por razón de un empleo realizado dentro del país, que pague o acredite a cualquier beneficiario un residente en Guatemala" que corresponde al numeral 2 del artículo 4 del Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, recobra su vigencia a partir del día siguiente de la publicación del presente fallo. **III) Para los efectos de la aplicación del primer párrafo del artículo 171 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria, específicamente en cuanto a los conceptos de segunda y subsiguientes ventas o permutas de bienes inmuebles, se estará a la reserva interpretativa contenida en el presente fallo.** **IV)** Publíquese esta sentencia en el Diario Oficial. **V)** Notifíquese.

ROBERTO MOLINA BARRETO
PRESIDENTE

GLORIA PATRICIA PORRAS ESCOBAR
MAGISTRADA

ALEJANDRO MALDONADO AGUIRRE
MAGISTRADO

HÉCTOR HUGO PERÉZ AGUILERA
MAGISTRADO

CARMEN MARIA GUTIERREZ DE COLMENARES
MAGISTRADA

**JUAN CARLOS MEDINA SALAS
MAGISTRADO**

**RICARDO ALVARADO SANDOVAL
MAGISTRADO**

**MARTIN RAMON GUZMAN HERNANDEZ
SECRETARIO GENERAL**