

EXPEDIENTE 2503-2021

CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD, INTEGRADA POR EL MAGISTRADO ROBERTO MOLINA BARRETO, QUIEN LA PRESIDE, Y LOS MAGISTRADOS DINA JOSEFINA OCHOA ESCRIBÁ, NESTER MAURICIO VÁSQUEZ PIMENTEL, LEYLA SUSANA LEMUS ARRIAGA Y RONY EULALIO LÓPEZ CONTRERAS: Guatemala, treinta y uno de marzo de dos mil veintidós.

Para dictar sentencia, se tiene a la vista la acción de inconstitucionalidad general parcial promovida por Elías José Arriaza Sáenz contra el apartado denominado “*detalle de proveedores locales (crédito fiscal) del cuadro 5 y 6*” contenido en el formulario SAT-2237 “*IVA General - Impuesto al Valor Agregado. Régimen General. Contribuyentes que realizan operaciones locales, de exportación y/o transferencia. Declaración jurada y pago mensual*” de la Superintendencia de Administración Tributaria. El postulante actuó con su propio auxilio y el de los abogados Diana Paola De Mata Ruiz y David Erales Jop. Es ponente en el presente caso el Magistrado Vocal III, Nester Mauricio Vásquez Pimentel, quien expresa el parecer del Tribunal.

ANTECEDENTES

I. CONTENIDO NORMATIVO DE LA DISPOSICIÓN IMPUGNADA: el precepto impugnado del formulario SAT-2237 de la Superintendencia de Administración Tributaria, establece lo siguiente: “*Detalle de proveedores locales (crédito fiscal) del cuadro 5 y 6. Deberá ingresar la cantidad total de los proveedores locales. Cantidad total de proveedores. Para efectos de esta sección, serán considerados como proveedores tanto los de operaciones locales como los de operaciones de exportación y de transferencia que contengan valores en las casillas: - Compras de vehículos terrestres del modelo del año en curso, del año siguiente o anterior al del*



*año en curso. - Compras de combustibles. - Otras compras. - Servicios adquiridos.
- Compras de activos fijos directamente vinculados con el proceso productivo.
Crédito fiscal proveedores. Sumatoria de las casillas de crédito arriba indicadas.
NIT. Nombre. Cantidad de facturas. Monto base. Monto crédito. % Crédito por
proveedor. Comportamiento formal del proveedor. Totales”.*

II. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DE LA IMPUGNACIÓN: conforme a lo expuesto por el accionante, el apartado objetado contraviene los artículos 44, 135, literal d), y 152 de la Constitución Política de la República de Guatemala, por las razones siguientes: **A) Con relación a la violación del derecho y deber de contribuir a los gastos públicos en la forma prescrita por la ley, contenido en el artículo 135, literal d), constitucional,** porque: **i)** la Superintendencia de Administración Tributaria al requerir la entrega de información sobre el detalle de los proveedores locales del contribuyente, condiciona el pago del Impuesto al Valor Agregado; **ii)** la información referida debe ser solicitada mediante los mecanismos legalmente establecidos, es decir, por medio de requerimiento de información distinto, autónomo e independiente al de declaración y pago del impuesto mencionado; **iii)** si bien, la autoridad tributaria tiene la facultad de realizar las inspecciones, investigaciones y verificaciones necesarias para el combate al contrabando y defraudación aduanera y tributaria, únicamente, lo puede realizar mediante los medios técnico-legales que sean idóneos, razonables y proporcionales; **iv)** es constitucionalmente inaceptable que la Administración Tributaria desnaturalice el formulario de declaración y pago del Impuesto al Valor Agregado, al convertirlo en un “*requerimiento de información*”, y que la falta de entrega de esta, traiga como consecuencia que el contribuyente no declare y pague el impuesto referido; **v)** la autoridad recaudadora requiere en la declaración y pago del impuesto multicitado,



información que no es imprescindible, por lo tanto, obstaculiza de forma injustificada y arbitraria el ejercicio del derecho cívico de contribuir a los gastos públicos, constituyendo grave vulneración al deber y derecho que tienen todos los ciudadanos guatemaltecos a pagar impuestos; **vi)** es inaceptable que la Superintendencia relacionada, pretenda valerse del deber y la necesidad de cumplir con la declaración y pago del Impuesto al Valor Agregado, para recabar información que debe solicitar mediante requerimiento de información distinto e independiente, tal y como lo regula el artículo 21 "A" del Código Tributario y **vii)** si los obligados no cumplen con proporcionar a la Administración Tributaria el detalle sobre sus proveedores locales, estarían imposibilitados para declarar y pagar el impuesto indicado, consecuencia que no está prevista, reconocida y permitida en ninguna norma legal dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco. **B) Con relación a la violación al principio de legalidad en el ejercicio de la función pública, contenido en el artículo 152 de la Constitución Política de la República de Guatemala**, expresó lo siguiente: **i)** conforme las disposiciones legales que regulan la función fiscalizadora de la Administración Tributaria, el requerimiento de información del contribuyente debe hacerse a través de los medios destinados exclusivamente para ese fin, debiendo ser específicos, autónomos, distintos e independientes al formulario de declaración y pago de los impuestos; **ii)** es arbitrario que la Superintendencia de Administración Tributaria, en inobservancia a lo que establece la ley, pretenda utilizar la declaración y pago de un impuesto como medio de requerimiento de información con fines de fiscalización; **iii)** los requerimientos de información que realiza la autoridad recaudadora constituye un acto administrativo tributario único, independiente, autónomo y especial, el cual cuenta con su propio reconocimiento, regulación, propiedades, características, efectos e



implicaciones, por lo tanto, se desnaturaliza el acto de fiscalización al incluirlo dentro de un formulario de declaración y pago de impuesto; **iv)** el precepto impugnado no facilita el cumplimiento de la obligación de declarar y pagar el Impuesto al Valor Agregado, sino que lo entorpece, obstaculiza y pone en riesgo al requerir información sobre el detalle de los proveedores locales del contribuyente; **v)** el artículo 98, numerales 2 y 3, del Código Tributario, regula el requerimiento de declaración y pago, como un acto administrativo tributario distinto, independiente y autónomo de los otros actos de fiscalización que lleva a cabo la Administración Tributaria y **vi)** conforme el artículo 3, literales h) y u), de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, tal autoridad debe establecer y operar mecanismos e instrumentos tecnológicos, medios, procedimientos y sistemas para facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo cual se incumple mediante el precepto impugnado, ya que obstaculiza injustificadamente al requerir de forma obligatoria la entrega de información sobre el detalle de los proveedores locales de los obligados. **C) Sobre la violación de la garantía innominada de razonabilidad de las normas, contenida en el artículo 44 de la Constitución Política de la República de Guatemala**, arguye a que: **i)** el formulario refutado al incluir un apartado que requiere obligatoriamente el detalle de los proveedores locales del contribuyente, bajo pena de no poder pagar el impuesto referido, no es congruente, justo ni equitativo con el Texto Constitucional y los principios que inspiran el ordenamiento jurídico guatemalteco, ya que tal solicitud se debe realizar a través de los medios legales e idóneos destinados exclusivamente para ese fin; **ii)** conforme el Código Tributario y la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, tal autoridad fiscalizadora está obligada a actualizar y planificar anualmente sus políticas para mejorar la



administración, control y fiscalización de los tributos, simplificando los procesos y procedimientos para su ejecución, aspectos que no se cumplen al requerir el detalle de los proveedores locales del contribuyente mediante un formulario que tiene por objeto exclusivamente, declarar y pagar el Impuesto al Valor Agregado y **iii)** la falta de razonabilidad se ve vulnerada al establecer que si no se llena el campo impugnado con la información requerida del obligado, automáticamente el sistema le impide generar la declaración y pago del impuesto multicitado. Solicitó que se declare con lugar la inconstitucionalidad general parcial interpuesta y, como consecuencia, se declare inconstitucional la norma denunciada.

III. TRÁMITE DE LA INCONSTITUCIONALIDAD

Esta Corte en auto de uno de julio de dos mil veintiuno, decretó la suspensión provisional del apartado “*Detalle de proveedores locales (Crédito Fiscal) del cuadro 5 y 6*” del formulario reprochado. Se confirió audiencia por quince días 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.

IV. RESUMEN DE LAS ALEGACIONES

A) La Superintendencia de Administración Tributaria expresó: **i)** la inconstitucionalidad general abstracta no es la vía idónea para dilucidar aparentes conflictos de normas del mismo nivel jerárquico, ya que el accionante relata en varios párrafos de sus argumentaciones que lo que acaece es que la Administración Tributaria, contraría normas tales como el artículo 21 “A” numeral 17 del Código Tributario, por lo tanto, no puede existir vicio constitucional cuando lo que se denuncia es que se le solicite al contribuyente que demuestre en qué forma efectuó sus gastos; **ii)** el interponente no esboza un análisis comparativo entre el texto que



denuncia contradictorio con la Constitución Política de la República de Guatemala, sino que únicamente, invoca presuntos hechos como fundamento de las violaciones que pretende ilustrar; **iii)** el sostener que la autoridad recaudadora limita su derecho de presentar la declaración y pago del Impuesto al Valor Agregado, al requerirle cierta información para completar el formulario que ahora se impugna, no constituye de ninguna manera confrontación del texto de la norma ordinaria con el contenido de los preceptos constitucionales que denuncia menoscabados, por lo tanto, es inviable el planteamiento de inconstitucionalidad general parcial; **iv)** la argumentación que se formula se basa en elementos fácticos con los que se pretende evidenciar la correcta aplicación de una norma de carácter ordinario, sin realizarse la pertinente argumentación jurídica que en abstracto evidencie el vicio de inconstitucionalidad que se denuncia; **v)** el precepto reprochado lo que pretende es evitar errores que causen inconvenientes al contribuyente, por ejemplo, cuando este ingresa un monto mayor al que corresponde, evidencia que la Administración Tributaria no actúa en forma arbitraria ni contraría el artículo 21 “A” del Código Tributario; **vi)** el formulario refutado, fue creado por la autoridad recaudadora conforme las facultades y funciones que le atribuyen los artículos 98, 98 “A”, 112, 112 “A” y 120 del Código Tributario, 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, 20, 21, 22 y 40 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 40 del Reglamento de la referida Ley; **vii)** no se realiza la labor de parificación entre la norma impugnada y cada una de las normas constitucionales que se señala como violadas, ya que el requirente se limitó a manifestar en todo momento que, el procedimiento de solicitar información al contribuyente es autónomo e independiente, siendo esto un argumento general con sustento en cuestiones fácticas, lo cual no sustituye la carga de expresión de razonamientos



jurídicos necesarios para este tipo de planteamientos; **viii)** se denuncia la violación del artículo 152 constitucional, pero no se formula tesis argumentativa concreta respecto de cuáles serían los conflictos que le causan y la confrontación que se le da con las normas constitucionales; **ix)** contrario a lo sostenido por el interponente, la información que se pretende obtener mediante el precepto impugnado, puede ser requerida por la autoridad tributaria con base en facultades expresamente concedidas en el artículo 30 del Código Tributario que fue invocado por el mismo accionante; **x)** el formulario, en sus diferentes apartados, no solamente los que ahora se impugnan, es producto del ejercicio de las facultades reconocidas a favor de la Administración Tributaria, aunado a que no existe norma jurídica que limite requerir información a los contribuyentes, únicamente, mediante procedimientos “*especializados y autónomos*”; **xi)** en cuanto a la violación del artículo 44 constitucional, el accionante no cumplió con la carga argumentativa de expresar los motivos por los que se denuncia la contravención a tal precepto constitucional, por lo que el Tribunal Constitucional no podrá conocer el fondo sobre el presente asunto; **xii)** irrazonable se considera la intención que se declaren inconstitucionales las casillas que ahora se reclaman para la presentación y pago del Impuesto al Valor Agregado, puesto que no se ilustra una razón justificativa de tal pretensión; **xiii)** la referida Superintendencia con la obtención de información, pretende ejercer un eficiente control, favoreciendo al sujeto que la proporciona, puesto que le libera “*del azar*” como la fuente de las auditorías que se pueden ejecutar, ya que sino declara compras a contribuyentes que no existen, no tiene razón alguna para negarse a dar tal información, lo cual le permite al Estado, ejercer los controles que motiven a los proveedores informados a cumplir apropiadamente con su obligación.

Solicitó que se declare sin lugar la acción planteada. Solicitó que se declare sin



lugar la acción de inconstitucionalidad general parcial promovida y se hagan los pronunciamientos correspondientes. **B) El Ministerio Público, por medio de la Fiscalía de Asuntos Constitucionales, Amparos y Exhibición Personal,** manifestó: **i)** con relación a la violación del artículo 135, literal d), de la Constitución Política de la República de Guatemala, refirió que le asiste la razón al accionante en virtud que el actuar de la Superintendencia de Administración Tributaria, impide a los sujetos pasivos el pago de los tributos al adicionar requisitos que carecen de fundamento legal y que pueden ser requeridos mediante mecanismos administrativos que regula la ley, por lo tanto, el apartado reprochado no tiene razonabilidad y proporcionalidad con el objeto por el cual fue creado el formulario aludido; **ii)** con relación a la violación del artículo 152 constitucional, expuso que el precepto refutado al imponer la obligación de proporcionar información de proveedores para poder cumplir con el pago del referido impuesto, es inconstitucional, porque no existe potestad legal de la autoridad recaudadora para requerir dicha información del contribuyente con fines de fiscalización, cuando tal función puede realizarse mediante los medios destinados para ello, que son independientes al de declaración y pago mensual de dicho impuesto, tal y como lo regulan los artículos 30 “A” y 98 del Código Tributario y **iii)** con respecto a la vulneración del artículo 44 constitucional, refirió que el hecho de requerir información con fines de fiscalización en el apartado impugnado, no encuentra justificación alguna y, por ende, no encuentra que la medida resulte ser necesaria y proporcional al objeto y finalidad de dicho formulario, y menos aún que se limite el pago del impuesto si no brinda la información requerida y, en todo caso, existen mecanismos administrativos mediante los cuales se puede solicitar tal información de proveedores. Requirió que se declare con lugar el planteamiento de



inconstitucionalidad general parcial.

V. ALEGATOS EN EL DÍA DE LA VISTA

A) El postulante ratificó los argumentos vertidos en su escrito inicial de interposición de esta acción. Agregó que: **i)** la interposición de inconstitucionalidad se encuentra con la debida confrontación normativa expresada de forma clara, razonada y pormenorizada que exige este tipo de planteamientos; **ii)** la observancia al principio de legalidad en materia administrativa no se agota por los funcionarios y empleados públicos solo con fundamentar sus actos en normas legales, sino que además, que los ejecuten en la forma, por las vías y por los procedimientos idóneos contemplados para el efecto; **iii)** el argumento de la Administración Tributaria relacionado con la inexistencia de normas que le prohíban requerir información sobre el detalle de los proveedores locales del contribuyente, comprueba la tergiversada concepción y comprensión sobre el contenido del principio de legalidad en materia administrativa, evidenciando además que no existe norma que regule exigir este tipo de información en el formulario de declaración de pago de impuesto; **iv)** en cuanto a lo expuesto por la referida Superintendencia relacionado con que sus facultades “*para constatar datos reportados por los contribuyentes son amplias, no restringidas*”, se debe observar que para que tal ente requiera información a estos, se debe cumplir con los procedimientos, formas y medios idóneos y legítimos para alcanzar tal objetivo. Pidió que se declare con lugar el presente planteamiento. **B) La Superintendencia de Administración Tributaria** reiteró lo expuesto en su escrito de evacuación de la audiencia conferida. Requirió que se declare sin lugar la inconstitucionalidad instada. **C) El Ministerio Público** replicó lo argumentado en su escrito de evacuación de la audiencia conferida.

Solicitó que la acción planteada se declare con lugar.



CONSIDERANDO

-I-

Tesis fundante

Es función esencial de la Corte de Constitucionalidad la defensa del orden constitucional y, como tal, es el órgano jurisdiccional competente para conocer de las acciones de inconstitucionalidades directas, totales o parciales, promovidas contra leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general.

En su labor, este Tribunal, a efecto de hacer prevalecer la supremacía de la Constitución Política de la República de Guatemala, como cuerpo normativo fundamental del ordenamiento jurídico guatemalteco, procede al estudio analítico respectivo, dirigido a determinar si la normativa que se cuestiona infringe o no los preceptos de aquélla. En tal sentido, de existir razones sólidas que demuestren en forma indubitable la transgresión al Texto Fundamental por contravención o inobservancia de los valores, derechos y principios que este reconoce o garantiza, deberá efectuarse la declaratoria respectiva, quedando sin vigencia el enunciado normativo inconstitucional; en caso contrario, de no apreciarse el vicio denunciado, la desestimación de la pretensión deviene imperativa, manteniendo incólume el precepto objetado.

Cuando se objeta una disposición de carácter general que contiene restricción a un derecho constitucional, esta Corte, debe proceder al examen para verificar si, en efecto, existe restricción sin fundamento de ley ordinaria que reclama el solicitante. Si el precepto denunciado tiene sustento legal en el que se determinó previamente la restricción, la acción de inconstitucionalidad de ley debe declararse sin lugar.

-II-



Síntesis de la denuncia de inconstitucionalidad planteada

Elías José Arriaza Sáenz promueve acción de inconstitucionalidad de ley general parcial, impugnando el apartado denominado “*detalle de proveedores locales (crédito fiscal) del cuadro 5 y 6*” contenido en el formulario SAT-2237 “*IVA General - Impuesto al Valor Agregado. Régimen General. Contribuyentes que realizan operaciones locales, de exportación y/o transferencia. Declaración jurada y pago mensual*” de la Superintendencia de Administración Tributaria.

El accionante estima que tal precepto contraviene los artículos 44, 135, literal d), y 152 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Los argumentos en los que basó su objeción quedaron reseñados en el apartado respectivo del presente fallo.

-III-

Argumentaciones efectuadas en el planteamiento y método para su resolución

De conformidad con los argumentos principales que sustentan el planteamiento de la presente acción de inconstitucionalidad de ley, este Tribunal observa que estos se pueden resumir de la manera siguiente:

A) Con relación a la violación del derecho y deber de contribuir a los gastos públicos en la forma prescrita por la ley, contenido en el artículo 135, literal d), constitucional, porque: **i)** la Superintendencia de Administración Tributaria al requerir la entrega de información sobre el detalle de los proveedores locales del contribuyente, condiciona el pago del Impuesto al Valor Agregado; **ii)** la información referida debe ser solicitada mediante los mecanismos legalmente establecidos, es decir, por medio de requerimiento de información distinto, autónomo e independiente al de declaración y pago del impuesto mencionado; **iii)**



si bien, la autoridad tributaria tiene la facultad de realizar las inspecciones, investigaciones y verificaciones necesarias para el combate al contrabando y defraudación aduanera y tributaria, únicamente, lo puede realizar mediante los medios técnico-legales que sean idóneos, razonables y proporcionales; **iv)** es constitucionalmente inaceptable que la Administración Tributaria desnaturalice el formulario de declaración y pago del Impuesto al Valor Agregado, al convertirlo en un “*requerimiento de información*”, y que la falta de entrega de esta, traiga como consecuencia que el contribuyente no declare y pague el impuesto referido; **v)** la autoridad recaudadora requiere en la declaración y pago del impuesto multicitado, información que no es imprescindible, por lo tanto, obstaculiza de forma injustificada y arbitraria el ejercicio del derecho cívico de contribuir a los gastos públicos, constituyendo grave vulneración al deber y derecho que tienen todos los ciudadanos guatemaltecos a pagar impuestos; **vi)** es inaceptable que la Superintendencia relacionada, pretenda valerse del deber y la necesidad de cumplir con la declaración y pago del Impuesto al Valor Agregado, para recabar información que debe solicitar mediante requerimiento de información distinto e independiente, tal y como lo regula el artículo 21 “A” del Código Tributario y **vii)** si los obligados no cumplen con proporcionar a la Administración Tributaria el detalle sobre sus proveedores locales, estarían imposibilitados para declarar y pagar el impuesto indicado, consecuencia que no está prevista, reconocida y permitida en ninguna norma legal dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco.

B) Con relación a la violación al principio de legalidad en el ejercicio de la función pública, contenido en el artículo 152 de la Constitución Política de la República de Guatemala, expresó lo siguiente: **i)** conforme las disposiciones legales que regulan la función fiscalizadora de la Administración Tributaria, el



requerimiento de información del contribuyente debe hacerse a través de los medios destinados exclusivamente para ese fin, debiendo ser específicos, autónomos, distintos e independientes al formulario de declaración y pago de los impuestos; **ii)** es arbitrario que la Superintendencia de Administración Tributaria, en inobservancia a lo que establece la ley, pretenda utilizar la declaración y pago de un impuesto como medio de requerimiento de información con fines de fiscalización; **iii)** los requerimientos de información que realiza la autoridad recaudadora constituye un acto administrativo tributario único, independiente, autónomo y especial, el cual cuenta con su propio reconocimiento, regulación, propiedades, características, efectos e implicaciones, por lo tanto, se desnaturaliza el acto de fiscalización al incluirlo dentro de un formulario de declaración y pago de impuesto; **iv)** el precepto impugnado no facilita el cumplimiento de la obligación de declarar y pagar el Impuesto al Valor Agregado, sino que lo entorpece, obstaculiza y pone en riesgo al requerir información sobre el detalle de los proveedores locales del contribuyente; **v)** el artículo 98, numerales 2 y 3, del Código Tributario, regula el requerimiento de declaración y pago, como un acto administrativo tributario distinto, independiente y autónomo de los otros actos de fiscalización que lleva a cabo la Administración Tributaria y **vi)** conforme el artículo 3, literales h) y u), de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, tal autoridad debe establecer y operar mecanismos e instrumentos tecnológicos, medios, procedimientos y sistemas para facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo cual se incumple mediante el precepto impugnado, ya que obstaculiza injustificadamente al requerir de forma obligatoria la entrega de información sobre el detalle de los proveedores locales de los obligados.



C) Sobre la violación de la garantía innominada de razonabilidad de las



normas, contenida en el artículo 44 de la Constitución Política de la República de Guatemala, arguye a que: **i)** el formulario refutado al incluir un apartado que requiere obligatoriamente el detalle de los proveedores locales del contribuyente, bajo pena de no poder pagar el impuesto referido, no es congruente, justo ni equitativo con el Texto Constitucional y los principios que inspiran el ordenamiento jurídico guatemalteco, ya que tal solicitud se debe realizar a través de los medios legales e idóneos destinados exclusivamente para ese fin; **ii)** conforme el Código Tributario y la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, tal autoridad fiscalizadora está obligada a actualizar y planificar anualmente sus políticas para mejorar la administración, control y fiscalización de los tributos, simplificando los procesos y procedimientos para su ejecución, aspectos que no se cumplen al requerir el detalle de los proveedores locales del contribuyente mediante un formulario que tiene por objeto exclusivamente, declarar y pagar el Impuesto al Valor Agregado y **iii)** la falta de razonabilidad se ve vulnerada al establecer que si no se llena el campo impugnado con la información requerida del obligado, automáticamente el sistema le impide generar la declaración y pago del impuesto multicitado.

Con base en los argumentos vertidos por el postulante, esta Corte procederá a realizar el examen individualizado de los puntos de inconstitucionalidad que han sido presentados y que fueron indicados anteriormente, con respecto a la violación a los artículos 135, literal d) [derecho y deber de contribuir a los gastos públicos en la forma prescrita por la ley], 152 [principio de legalidad en el ejercicio de la función pública] y 44 [garantía innominada de razonabilidad de las normas].

-IV-

Examen de la inconstitucionalidad con relación al derecho y deber de



contribuir a los gastos públicos en la forma prescrita por la ley

El artículo 135 del Texto Supremo, regula los derechos y deberes de los guatemaltecos, regulando dentro de ellos, el de *“contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley”*; este Tribunal se ha manifestado al respecto en cuanto a que: *“...dentro de un régimen de derecho, el Estado tiene la facultad de exigir de manera imperativa el cumplimiento de las obligaciones fiscales e inclusive de hacer uso de la coacción o sanción ante el supuesto de la inobservancia de tales deberes, en su caso, pero ello dentro del principio de legalidad y enmarcado dentro de las obligaciones constitucionales del artículo 135, literales d) y e)... Así, la frase del artículo 57 “A” de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que establece la exigencia formal de acreditamiento del pago del impuesto único sobre inmuebles, es decir, que se compruebe una conducta que se espera del administrado que es preexistente a la operación registral y que no supondría obstáculo alguno al contribuyente quien, en todo caso, debe cumplir con el pago de los impuestos relacionados con el negocio jurídico sujeto de inscripción en el Registro y con el bien objeto de tal negocio... Esta exigencia formal de acreditamiento de la realización de una obligación tributaria es una forma de fiscalización indirecta cuya figura ha sido tradicionalmente utilizada en la gestión tributaria del Estado...”*. Sentencia emitida por esta Corte el doce de febrero de dos mil trece, dentro del expediente 929-2012.

El planteamiento de la presente acción de inconstitucionalidad de ley con respecto a la violación del artículo 135, literal d), Constitucional se fundamenta esencialmente en que la Superintendencia de Administración Tributaria condiciona el pago del Impuesto al Valor Agregado, al requerir dentro del formulario de declaración y pago de este, información sobre el detalle de los proveedores locales



del contribuyente, desnaturalizando el mismo, ya que tal información la puede requerir a través de otros medios o mecanismos independientes.

En tal virtud, es preciso establecer en el presente análisis si el apartado denominado “*detalle de proveedores locales (crédito fiscal) del cuadro 5 y 6*” del formulario de mérito, restringe y vulnera el derecho y deber de contribuir a los gastos públicos en la forma prescrita por la ley.

En ese sentido, es importante recordar que toda persona individual o jurídica debe contribuir al sostenimiento del Estado en la medida de sus posibilidades económicas, y en la proporción que le corresponda. Tal contribución es obligatoria, y atiende a la potestad del Estado para imponer por sí solo, obligaciones tributarias, siendo la Superintendencia de Administración Tributaria, la entidad estatal descentralizada con competencia y jurisdicción en todo el territorio de la República de Guatemala, encargada de la administración del régimen tributario.

Tal entidad recaudadora, conforme el artículo 98 del Código Tributario tiene, entre otras, las atribuciones siguientes: “...1. *Requerir informe de cualquier persona individual o jurídica, esté o no inscrita como contribuyente o responsable y en su caso, declare los tributos que de acuerdo con las leyes le corresponda. Exigirá que liquiden y paguen los tributos, intereses, recargos y multas que procedan. **Asimismo exigirá a los contribuyentes responsables, que proporcionen los elementos que constituyen la base imponible para la correcta determinación de la obligación tributaria.** 2. *Requerir el pago y recaudar de los contribuyentes y responsables, el tributo adeudado, sus intereses y si corresponde, los recargos y multas. **La Administración Tributaria autorizará los formularios, y también otros medios distintos al papel, que se utilicen para facilitar el cumplimiento de las obligaciones.** 3. *Verificar el contenido de las declaraciones e informaciones***



por los medios y procedimientos legales y técnicos de análisis e investigación que estime convenientes, con el fin de establecer con precisión el hecho generador y el monto del tributo correspondiente... 5. Organizar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo...”. El resaltado es propio de este Tribunal.

Asimismo, y en concordancia con las normas transcritas, de conformidad con el artículo 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, tal entidad tiene por objeto y funciones, entre otras, las siguientes: “...a) *Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades. Como parte de esta función, debe procurar altos niveles de cumplimiento tributario, mediante la reducción de la evasión, actuar de conformidad a la ley contra los delitos tributarios y aduaneros y facilitar el cumplimiento a los contribuyentes...* **d) Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo;** e) *Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas...* **h) Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias;** i) *Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos. Para el ejercicio de estas*



facultades contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado; j) Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria...". El resaltado no consta en el texto original.

Conforme las normas citadas en los párrafos precedentes, se establece que la Superintendencia de Administración Tributaria, con el objeto de establecer un procedimiento para pagar el Impuesto al Valor Agregado, autorizó el formulario "SAT 2237" denominado "*IVA General - Impuesto al Valor Agregado. Régimen General. Contribuyentes que realizan operaciones locales, de exportación y/o transferencia. Declaración jurada y pago mensual*", incluyendo dentro de este, el apartado denominado "*detalle de proveedores locales (crédito fiscal) del cuadro 5 y 6*", -apartado reprochado-, en donde la autoridad recaudadora requiere que el contribuyente indique el detalle de sus proveedores locales.

En ese sentido, al analizar el apartado impugnado junto con la norma Constitucional y el criterio jurisprudencial citado, este Tribunal determina que la Superintendencia de Administración Tributaria, no limita el deber de contribución a los gastos públicos como un deber y derecho cívico de los guatemaltecos ni condiciona el pago del Impuesto al Valor Agregado, porque no impide que el responsable y obligado cumpla con tal deber de contribución, sino que únicamente ejerce un control para la depuración de sus deberes tributarios, aclarando que tal y como se observa en los artículos citados, la Administración Tributaria puede requerir a los sujetos pasivos del Impuesto al Valor Agregado, que proporcionen elementos -datos y detalles- que constituyen la base imponible para la correcta determinación de la obligación tributaria en la presentación del formulario de mérito, lo cual, no contraviene su potestad de requerir información a personas individuales o jurídicas cuando se encuentra en el ejercicio de su facultad fiscalizadora, regulada



en los artículos 30, 30 “A”, 30 “B” y 30 “C” del Código Tributario, que es una cuestión que se suscita durante su labor de fiscalización y auditoría.

Por lo tanto, contrario a lo indicado por el accionante, no se observa vulneración al artículo 135 literal d) de la Constitución Política de la República de Guatemala, ya que por una parte, mediante la información requerida, el Estado por medio de la referida autoridad tributaria, pretende perfeccionar el monto a tributar y verificar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales; y, por la otra, no prohíbe o impide al obligado a contribuir al gasto público, ya que los datos solicitados -detalle de proveedores locales- únicamente procura la transparencia en la información y la certeza de los proveedores, siendo este el que tiene la obligación de presentar dentro del mes calendario siguiente al del vencimiento de cada período impositivo, la declaración del monto total de las operaciones realizadas en el mes calendario anterior, conforme el artículo 40 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Por lo que, del análisis realizado, se concluye que no se dan los vicios formales que fueron aducidos por el accionante en la emisión del segmento objetado.

-V-

Examen de la inconstitucionalidad alegada con relación al principio de legalidad en el ejercicio de la función pública

El segundo punto que fue alegado en la presente acción de inconstitucionalidad se refiere a que el apartado refutado vulnera el principio de legalidad en el ejercicio de la función pública, regulado en el artículo 152 Constitucional, que regula: *“El poder proviene del pueblo. Su ejercicio está sujeto a las limitaciones señaladas por esta Constitución y la ley. Ninguna persona, sector*



del pueblo, fuerza armada o política, puede arrogarse su ejercicio”.

Con relación a tal precepto constitucional, esta Corte ha indicado que “...un funcionario público solamente puede realizar lo que una disposición normativa expresa le autoriza a hacer y, le está prohibido, todo lo no explícitamente autorizado. Lo anterior, guarda relación con el principio de legalidad de las funciones públicas contenido en el artículo 152 de la Constitución... el cual establece que el ejercicio del poder está sujeto a las limitaciones señaladas por la Norma Suprema y la ley, lo que significa que la función pública debe estar debidamente establecida en el régimen de legalidad constitucional”. Sentencia emitida el catorce de septiembre de dos mil dieciséis, dentro del expediente 2956-2016.

De lo descrito, se establece que a un funcionario público solamente le está permitido realizar lo que una disposición normativa expresa le autoriza a hacer y, por lo tanto, le está prohibido, todo lo que no está expresamente autorizado.

En ese sentido, y conforme los argumentos esgrimidos por el solicitante, es necesario verificar si el apartado impugnado del formulario autorizado por la Superintendencia de Administración Tributaria, se encuentra fundamentado en determinado precepto legal para viabilizar su comportamiento.

Tal y como se puede advertir de las normas citadas en el considerando que antecede, la Superintendencia de Administración Tributaria es el ente que ejerce la administración del régimen tributario mediante la aplicación de la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de los tributos. Dentro de tales facultades están las de establecer los procedimientos para el pago de los impuestos, los cuales tienen carácter obligatorio, puesto que sirven para el sostenimiento del Estado para que pueda cumplir con sus fines.



Por lo tanto, como se acotó, la autoridad tributaria al autorizar el formulario SAT-2237 denominado “*IVA General - Impuesto al Valor Agregado. Régimen General. Contribuyentes que realizan operaciones locales, de exportación y/o transferencia. Declaración jurada y pago mensual*”, y requerir en el apartado reprochado, el “*detalle de proveedores locales (crédito fiscal) del cuadro 5 y 6*”, no vulnera el principio de legalidad en el ejercicio del poder público, ya que este fue autorizado por la autoridad tributaria conforme las facultades que el Código Tributario, la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria y su Reglamento regulan.

Además, si bien, existen otros métodos para recabar información respecto a terceros o información financiera en poder de terceros, estos son aplicables cuando la referida Superintendencia actúa en su labor de fiscalización y auditoría, la cual es distinta a su labor inicial de depuración de montos y detalles sobre las obligaciones fiscales de los sujetos pasivos, que lleva a cabo mediante la autorización, análisis y presentación de los formularios correspondientes.

Aunado a lo expuesto, es importante recalcar que los contribuyentes están obligados conforme los artículos 112 y 112 “A” del Código Tributario, -entre otras responsabilidades- a proporcionar a la Administración Tributaria información que requiera frente a actos, contratos u otros hechos o relaciones mercantiles con terceros y a revisar los registros informáticos que contengan información relacionada con la realización de hechos generadores de tributos o al registro de sus operaciones contables o tributarias.

En este sentido, se puede establecer que la información requerida, lo que pretende es tener elementos de los contribuyentes para determinar la base imponible para la correcta determinación de la obligación tributaria, aspecto que



constituye una atribución del ente fiscal, regulada en el artículo 98 del Código Tributario, por lo que limitar tal requerimiento, constituiría restringir las facultades que la ley le otorga a la Administración Tributaria y las obligaciones de los sujetos pasivos y responsables.

Por los motivos reseñados, esta Corte estima que el segmento impugnado no causa lesiones a la Constitución Política de la República de Guatemala, específicamente al artículo 152.

-VI-

Examen de la inconstitucionalidad alegada con relación a la violación a la garantía innominada de razonabilidad de las normas

Esta Corte en cuanto a la razonabilidad de las leyes, ha establecido que: *“...la misma refiere a lo justo o conforme a la razón, y como estándar jurídico ha venido a constituirse en un sinónimo de constitucionalidad, al respecto en sentencia de fecha diecinueve de julio de dos mil once (dictada en el expediente cuatrocientos treinta y ocho - dos mil once) este Tribunal acotó: ‘...es preciso recordar que el vocablo razonable deriva del latín “rationabilis”, adjetivo que significa arreglado, justo, conforme a razón... dice Germán Bidart Campos, lo razonable es lo ajustado a la Constitución, no tanto a la letra como a su espíritu, y lo irrazonable es lo que conculca la Constitución, lo anticonstitucional...’. Por lo expresado, esta Corte concluye que lo razonable es lo justo y equitativo, lo conforme con la Constitución, según las condiciones de persona, tiempo, modo y lugar y en función de todos los valores que, en un orden jerárquico, integran el plexo axiológico del orden jurídico (libertad, igualdad, solidaridad, paz, seguridad, orden, bienestar, etc.)”*. Sentencia dictada por este Tribunal el catorce de mayo de dos mil catorce, dentro del expediente 1051-2013.



Con base en las funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria, que fueron citadas y analizadas en los considerandos que anteceden, se observa que estas tienen como facultad -entre otras-, autorizar formularios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como requerir a los contribuyentes que proporcionen información para determinar de forma correcta y exacta los montos que constituyen la obligación tributaria de estos.

En ese sentido, con base a la razonabilidad de las leyes se encuentra congruencia del contenido del segmento reprochado con el objeto y propósito de la autoridad tributaria, en cuanto a establecer los procedimientos para que los sujetos pasivos cumplan con sus obligaciones tributarias y organizar y administrar así el sistema de recaudación, cobro y control de tributos a su cargo, aunado a que es obligación de los sujetos pasivos y responsables, facilitar las tareas de determinación, recaudación, fiscalización e investigación que realiza la Administración Tributaria conforme el artículo 112 del Código Tributario.

Por lo tanto, esta Corte considera que los argumentos esgrimidos no evidencian violación del artículo 44 de la Constitución Política de la República de Guatemala y, como consecuencia, la acción de inconstitucionalidad de ley promovida debe ser declarada sin lugar, haciéndose los demás pronunciamientos que en Derecho corresponde.

-VII-

De la condena en costas y la imposición de multa

De conformidad con el artículo 148 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, cuando la inconstitucionalidad se declare sin lugar se impondrá multa a los abogados auxiliares, sin perjuicio de la condena en costas a los interponentes. En el presente caso, no se hace especial condena en costas al



accionante por no haber sujeto legitimado para su cobro, pero sí se le impone multa al solicitante y a los abogados Diana Paola De Mata Ruiz y David Erales Jop, por ser los responsables de la juridicidad del planteamiento.

LEYES APLICABLES

Artículos citados, 267, 268 y 272, literal a), de la Constitución Política de la República de Guatemala; 1°, 3°, 114, 115, 133, 139, 140, 143, 146, 149 y 163, literal a), 170 y 179 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad; 2 y 7 *Bis* del Acuerdo 3-89 y 39 del Acuerdo 1-2013, ambos de la Corte de Constitucionalidad.

POR TANTO

La Corte de Constitucionalidad con base en lo considerado y leyes citadas resuelve: **I.** Por disposición del artículo 156 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad y conforme a lo asentado en el artículo 1° del Acuerdo 3-2021 de esta Corte de veintiuno de abril de dos mil veintiuno, integra el Tribunal el Magistrado José Francisco De Mata Vela. **II.** Por inhibitoria del Magistrado José Francisco De Mata Vela, integra el Tribunal el Magistrado Suplente Rony Eulalio López Contreras, para conocer y resolver el presente asunto.

III. Sin lugar la acción de inconstitucionalidad de ley general parcial promovida por Elías José Arriaza Sáenz el apartado denominado “*detalle de proveedores locales (crédito fiscal) del cuadro 5 y 6*” contenido en el formulario SAT-2237 “*IVA General - Impuesto al Valor Agregado. Régimen General. Contribuyentes que realizan operaciones locales, de exportación y/o transferencia. Declaración jurada y pago mensual*” de la Superintendencia de Administración Tributaria. **IV.** Se deja sin efecto la suspensión provisional del segmento impugnado, dictado en auto de uno de julio de dos mil veintiuno, por lo que tal segmento recobrará vigencia a partir del



día siguiente de la publicación del presente fallo en el Diario de Centro América. **V.** No condena en costas al accionante. **VI.** Impone a cada uno de los abogados auxiliares, Elías José Arriaza Sáenz, Diana Paola De Mata Ruiz y David Erales Jop, la multa de un mil quetzales (Q 1,000.00), que deberán hacer efectiva en la Tesorería de esta Corte, dentro de los cinco días siguientes a estar firme el presente fallo, cuyo cobro, en caso de incumplimiento, se hará por la vía legal correspondiente. **VII.** Notifíquese y, oportunamente, archívese el expediente.



