

## INCONSTITUCIONALIDAD EN CASO CONCRETO

### EXPEDIENTE 2395-2012

**CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD:** Guatemala, cinco de octubre de dos mil doce.

En apelación, se examina la resolución de cuatro de mayo de dos mil doce, dictada por la Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, en carácter de Tribunal Constitucional, en la acción de inconstitucionalidad de ley en caso concreto, promovida por Inversiones Odolo, Sociedad Anónima, por medio de su Gerente General y Representante Legal, Erwin Giovanni Pezzarossi Reyes, contra los artículos 7 y 8 de la Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz (IETAAP). La entidad solicitante actuó con el auxilio del abogado Mario Efraín Rojas. Es ponente en el presente caso la Magistrada Vocal III, Gloria Patricia Porras Escobar, quien expresa el parecer del Tribunal.

### ANTECEDENTES

#### I. LA INCONSTITUCIONALIDAD

**A) Caso concreto en que se plantea:** expediente administrativo número dos mil cinco – cero dos - cero uno – cero uno - cero cero cero cero doscientos setenta y cuatro (2005-02-01-01-0000274) de la Superintendencia de Administración Tributaria. **B) Ley que se impugna de inconstitucional:** artículos 7 y 8 de la Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, Decreto 19-2004 del Congreso de la República. **C) Normas constitucionales que se estiman violadas:** artículos 15, 175, 239 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala. **D) Fundamento jurídico invocado como base de la inconstitucionalidad:** de lo expuesto por la solicitante en el planteamiento de la acción y lo consignado en el auto apelado se resume: **D.1) Del caso concreto en el que se plantea:** a) la Superintendencia de Administración Tributaria inició procedimiento administrativo contra la solicitante por la formulación de ajustes al Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, correspondientes al período comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil cinco; b) por medio de resolución de veinte de junio de dos mil siete, los ajustes formulados fueron confirmados, razón por la cual la referida entidad interpuso recurso de revocatoria, denunciando la aplicación inconstitucional de los artículos 7 y 8 de la citada ley, el cual fue declarado sin lugar por el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, en resolución un mil ciento setenta – dos mil siete (1170-2007), emitida el doce de octubre de dos mil siete. **D.2) Motivos jurídicos en los que se fundamenta la impugnación:** afirma la solicitante que se vulnera el artículo 15 de la Constitución Política de la República que prohíbe la aplicación retroactiva de las leyes, porque la administración tributaria, al realizar la determinación de oficio que originó los ajustes formulados, citó como fundamento legal los artículos 1 y 2, inciso c) de la ley impugnada, que prevé la determinación del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, utilizando como base imponible de esa determinación el total de rentas de toda naturaleza obtenidos por el sujeto pasivo durante el período de liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta, inmediato anterior al trimestre en que se determina y paga este impuesto. Es decir, la determinación de oficio de la obligación tributaria correspondiente a los periodos del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil cinco, del Impuesto relacionado (el cual inició su vigencia el uno de julio de dos mil cuatro) se condicionó a los ingresos brutos obtenidos, en el período de liquidación anual

del Impuesto sobre la Renta del uno de julio de dos mil tres al treinta de junio de dos mil cuatro, por lo que las normas impugnadas, se aplicaron a hechos ocurridos antes de su vigencia (uno de julio de dos mil cuatro), tomando como base imponible las actividades ocurridas con anterioridad a los trimestres ajustados, lo cual las hace inconstitucionales dada su aplicación retroactiva. Por otra parte, la administración tributaria aplicó de forma inconstitucional los artículos 1, 2 inciso c), 7 y 8 de la Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, puesto que no consideró la real capacidad de pago de la accionante para cancelar el tributo determinado de oficio por tal administración, menospreciando lo dispuesto en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Finalmente, el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación tributaria, está constituido por el capital más utilidades, lo cual es menor a lo que la ley determina como activo, ya que ésta se limita a consignar como únicas deducciones las depreciaciones, amortizaciones y reservas acumuladas, las cuales no constituyen el pasivo de una entidad jurídica, lo cual deriva en una determinación desproporcionada entre el impuesto a pagar y el patrimonio real del sujeto pasivo de la obligación fiscal. Por ello la formulación de mérito viola el artículo 243 constitucional, ya que implica una confiscación de bienes o el traslado de bienes del particular al Estado, sin que medie vínculo o razón legal suficiente para ello. **D.3) Pretensión:** solicitó que se declare con lugar la acción de inconstitucionalidad en caso concreto planteada y, como consecuencia, se dejen sin efecto los ajustes formulados por la administración tributaria.

**E) Resolución de primer grado:** La Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, en carácter de Tribunal Constitucional, **consideró:** *"...Al analizar detenidamente el expediente administrativo y judicial, en contraste con lo expuesto por la entidad accionante, este Tribunal expresa que el artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece: 'la ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo'. Como puede observarse, al contrastar la norma Constitucional con la ordinaria, se establece claramente que existe colisión como consecuencia de la aplicación de la ley tributaria, debido a que ésta utiliza un parámetro para el cálculo de un impuesto sobre periodos anteriores a la vigencia de la Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz. La Corte Suprema de Justicia, Cámara Civil, ha dicho que '...es necesario tener presente que las leyes se expiden para regir situaciones futuras que acontezcan con posterioridad a la fecha de su vigencia. Bajo esta premisa no es permisible que la ley vuelva sobre el pasado para aplicarse a hechos que tuvieron lugar con anterioridad a su expedición, pues de ocurrir en ese particular, daría lugar a graves problemas de inseguridad e incertidumbre jurídicas...'. Por lo expuesto, es dable concluir, que en el presente caso se ha incurrido en retroactividad, debido a que la ley ordinaria que se ataca, afecta situaciones pasadas y utiliza fundamentos que se circunscriben a los ingresos obtenidos por el sujeto pasivo durante el periodo de liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta inmediato anterior (periodo fiscal del uno de julio de dos mil tres al treinta de junio de dos mil cuatro), cuando aún no estaba en vigencia la Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz. Dijo también la Corte que al usarse esos datos, incurre la Superintendencia de Administración Tributaria en una aplicación retroactiva de la Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, por ello resulta conveniente puntualizar que se incurrió en una contravención a la norma constitucional invocada, por lo que procede acoger la inconstitucionalidad en caso concreto sobre el supuesto analizado e inaplicable la norma atacada de inconstitucional. En virtud de lo*

*expuesto, este tribunal acoge el criterio esgrimido por la Corte Suprema de Justicia, Cámara Civil, en el sentido que por los argumentos expuestos, la aplicación de la Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, Decreto número 19-2004 del Congreso de la República, en el caso concreto que se analiza, contraviene disposiciones contenidas en artículos constitucionales que se señalan de transgredidos, aspectos que así se hará constar en la parte declarativa de este fallo (sic)... "Y resolvió: "...I) Con lugar la Acción de Inconstitucionalidad en Caso Concreto, de los artículos 7 y 8 de la Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, Decreto número 19-2004 del Congreso de la República, instaurada por el Gerente General y Representante Legal de la entidad Inversiones Odolo, Sociedad Anónima. II) Como consecuencia del pronunciamiento anterior: Inaplicable al Caso Concreto, los artículos 7 y 8 del Decreto 19-2004 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de apoyo a los Acuerdos de Paz. III) No hay condena en costas ni multa..."*

## **II. APELACION**

La Superintendencia de Administración Tributaria apeló los numerales I y II de la parte resolutive del auto de primer grado, señalando lo siguiente: **a)** no existe retroactividad en la aplicación de los artículos 7 y 8 de la Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, pues la propia contribuyente aceptó en su escrito inicial que la determinación de oficio del tributo fue realizada en los periodos del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil cinco; **b)** la solicitante no realizó la debida confrontación entre las normas impugnadas y las constitucionales que considera violadas, lo cual constituye un requisito necesario para el conocimiento del fondo del asunto, por lo que la acción planteada resulta improcedente.

## **III. ALEGATOS EN EL DÍA DE LA VISTA**

**A) La entidad solicitante** reiteró los argumentos vertidos en el escrito inicial y solicitó que se confirme el fallo apelado. **B) La Superintendencia de Administración Tributaria** –apelante- reiteró lo expuesto en el escrito de interposición del recurso de apelación y agregó que el auto impugnado la deja en estado de indefensión. Solicitó que se revoque ese fallo. **C) El Estado de Guatemala**, argumentó que los artículos 7 y 8 de la ley impugnada no deben ser declarados inconstitucionales para el caso concreto, pues no existe confrontación alguna entre éstos y los artículos 239 y 243 constitucionales; además, el actuar de la Administración Tributaria se encuadró en ley, de conformidad con su legislación administrativa y sus atribuciones de ente recaudador de impuestos del Estado. Solicitó que se revoque el auto objetado. **D) El Ministerio Público** expresó argumentaciones relacionadas con el artículo 39, literal j) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y solicitó que se confirme el auto apelado.

## **CONSIDERANDO**

### **-I-**

De conformidad con el artículo 266 de la Constitución Política de la República de Guatemala, las partes pueden plantear en caso concreto, en todo proceso judicial o administrativo, en cualquier instancia y aún en casación, como acción, excepción o incidente, la inconstitucionalidad total o parcial de una ley.

Sin embargo, para la procedencia de dicho planteamiento, resulta necesario que el solicitante exponga en forma clara y razonada los motivos jurídicos en que basa la denuncia de colisión entre la norma o normas que impugna y las de la Constitución que estima violadas. Por ello, la sola exposición de cuestiones fácticas suscitadas en el proceso en el que se promueve la inconstitucionalidad, es insuficiente para que el tribunal

pueda hacer el estudio comparativo de rigor y poder determinar si la o las normas atacadas no deben ser aplicadas en el caso concreto.

**-II-**

En el caso de estudio Inversiones Odolo, Sociedad Anónima, promueve acción de inconstitucionalidad de ley en caso concreto, solicitando la declaratoria de inconstitucionalidad de los artículos 7 y 8 de la Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz –IETAAP- porque vulneran los artículos 15, 175, 239 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

El tribunal de primer grado, al dictar el auto que ahora se examina, declaró con lugar la acción planteada, argumentando que las normas impugnadas colisionan con el artículo 15 constitucional, porque utilizan un parámetro para el cálculo del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, sobre periodos anteriores a la vigencia de la ley, por lo que existe retroactividad en su aplicación

La Superintendencia de Administración Tributaria, al apelar ese fallo, señaló que no existe la retroactividad considerada y que la solicitante no realizó la debida confrontación entre las normas impugnadas y las constitucionales que estima violadas.

**-III-**

Inicialmente resulta pertinente pronunciarse respecto al motivo de apelación relativo a que la entidad solicitante no realizó el análisis confrontativo necesario entre las normas impugnadas y las constitucionales que señaló como violadas, por constituir éste un requisito de viabilidad indispensable para el conocimiento del fondo del asunto planteado.

En ese sentido, debe acotarse inicialmente que, según el ex-magistrado de esta Corte, Luis Felipe Sáenz Juárez, en su obra "*Inconstitucionalidad de Leyes en Casos Concretos en Guatemala*", el solicitante de la inconstitucionalidad debe expresar la duda y señalar puntualmente, tanto la ley o partes de la misma que ataque, al igual que la correspondiente disposición de la Constitución, para que pueda producirse su contraste. Dicho razonamiento opera como condición *sine qua non*, porque si se omite, el tribunal carece de facultad para suplirlo, de manera que su proponente debe mostrar cómo se infringiría la Constitución al aplicar la norma a su particular situación.

En concordancia con lo anterior, este Tribunal en reiterados fallos ha sostenido el criterio de que "*...para formular el planteamiento de inconstitucionalidad de ley en caso concreto, no basta la sola expresión que el solicitante haga de las razones fácticas por las que estima que la norma o las normas impugnadas deben dejar de aplicarse en el caso concreto, pues es necesario señalar precisa y concretamente el fundamento jurídico en el que basa aquél planteamiento, es decir, que revele analíticamente la colisión que percibe entre los preceptos atacados y los de la Constitución que considere violados...*". Sentencias de fechas quince de enero de dos mil diez, cinco de marzo de dos mil diez y veintiuno de enero de dos mil once, dictadas en los expedientes dos mil quinientos cuarenta y nueve – dos mil nueve (2549-2009), cuatro mil ochocientos noventa – dos mil nueve (4890-2009) y tres mil quinientos setenta y tres – dos mil diez (3573-2010) respectivamente.

Con base en la doctrina relacionada y el criterio jurisprudencial recién citado, al analizar el escrito contentivo de la acción de inconstitucionalidad planteada, esta Corte aprecia (tal como consta en el apartado de resultandos de este fallo) que la entidad solicitante no realizó un verdadero y adecuado análisis confrontativo entre las normas impugnadas y las de rango constitucional que estima infringidas, porque se limitó a

denunciar cuestiones fácticas que no constituyen razonamiento jurídico alguno que sirva de fundamento a la petición y que más bien denotan inconformidad de su parte con los ajustes formulados.

Lo anterior se evidencia porque, con relación a la denuncia de violación al principio de irretroactividad de la ley, previsto en el artículo 15 fundamental, la solicitante argumentó que la administración tributaria para realizar la determinación de oficio del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz correspondiente a los periodos del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil cinco, el cual entró en vigencia el uno de julio de dos mil cuatro, citó como fundamento legal las normas impugnadas, condicionando tal determinación a los ingresos brutos obtenidos en el período de liquidación anual del Impuesto sobre la Renta del uno de julio de dos mil tres al treinta de junio de dos mil cuatro, por lo que tales normas fueron aplicadas a hechos ocurridos antes de su vigencia. Asimismo señaló que la referida administración aplicó de forma inconstitucional los artículos objetados, puesto que no consideró su real capacidad de pago para cancelar el tributo determinado de oficio, menospreciando el artículo 243 Constitucional. Finalmente indicó que el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación tributaria, está constituido por el capital más utilidades, lo cual es menor a lo que la ley determina como activo, ya que ésta se limita a consignar como únicas deducciones las depreciaciones, amortizaciones y reservas acumuladas, las cuales no constituyen el pasivo de una entidad jurídica, lo que deriva en una determinación desproporcionada entre el impuesto a pagar y el patrimonio real del sujeto pasivo de la obligación fiscal. Por ello la formulación de ajustes viola el artículo 243 constitucional, ya que implica una confiscación de bienes o el traslado de bienes del particular al Estado, sin que medie vínculo o razón legal suficiente para ello.

No está de más indicar que, si lo que pretende la solicitante es dejar sin efecto los ajustes formulados por la administración tributaria, la denuncia de inconstitucionalidad de ley en caso concreto no constituye la vía idónea para tal efecto, pues el actuar de la referida administración tiene establecidas vías de revisión distintas, tanto en sede administrativa y ordinaria, por medio de los recursos y procedimientos previstos legalmente, como en el ámbito constitucional, por medio del amparo. Este criterio ha sido sustentado por esta Corte en sentencias de fechas veintiuno de enero de dos mil once y doce de abril de dos mil doce, dictadas en los expedientes tres mil quinientos setenta y tres – dos mil diez (3573-2010) y trescientos ochenta y dos – dos mil doce (382-2012) respectivamente.

En virtud de las razones expuestas, este Tribunal se encuentra impedido de realizar el estudio de constitucionalidad requerido, dado que carece de las facultades para suplir la deficiencia advertida, motivo por el cual el planteamiento debe denegarse dada su notoria improcedencia y, habiendo sido declarado con lugar por el Tribunal de primer grado, es procedente revocar la resolución apelada, haciendo los demás pronunciamientos que en derecho corresponde.

#### **LEYES APLICABLES**

Artículos citados y 266, 268, 272, inciso d), de la Constitución Política de la República de Guatemala; 1º, 2º, 3º, 5º, 7º, 116, 120, 123, 124, 127, 130, 131, 144, 149, 163 inciso d) 185 y 186 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad y 23, 24, 25 y 27 del Acuerdo 4-89 de la Corte de Constitucionalidad.

#### **POR TANTO**

La Corte de Constitucionalidad, con base en lo considerado y leyes citadas,

resuelve: **I) Con lugar** el recurso de apelación interpuesto por la Superintendencia de Administración Tributaria y, como consecuencia, revoca la resolución apelada. **II)** Resolviendo conforme a derecho declara: **a) sin lugar** la acción de inconstitucionalidad de ley en caso concreto promovida por la entidad Inversiones Odolo, Sociedad Anónima; **b)** no se condena en costas a la solicitante por no existir sujeto legitimado para su cobro; **c)** se impone la multa de un mil quetzales al abogado auxiliante Mario Efraín Rojas, la que deberá pagar en la Tesorería de esta Corte, dentro de los cinco días siguientes a la fecha en que este fallo quede firme y, en caso de incumplimiento en el mismo, su cobro se realizará por la vía legal correspondiente. **III)** Notifíquese y, con certificación de lo resuelto, devuélvase el incidente remitido.

**MAURO RODERICO CHACÓN CORADO**  
**PRESIDENTE**

**HÉCTOR HUGO PÉREZ AGUILERA**  
**MAGISTRADO**

**ROBERTO MOLINA BARRETO**  
**MAGISTRADO**

**GLORIA PATRICIA PORRAS ESCOBAR**  
**MAGISTRADA**

**ALEJANDRO MALDONADO AGUIRRE**  
**MAGISTRADO**

**MARTÍN RAMÓN GUZMÁN HERNÁNDEZ**  
**SECRETARIO GENERAL**