

INCONSTITUCIONALIDAD GENERAL PARCIAL

EXPEDIENTE 1183-2009

CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD, INTEGRADA POR LOS MAGISTRADOS, ROBERTO MOLINA BARRETO, QUIEN LA PRESIDE, ALEJANDRO MALDONADO AGUIRRE, MARIO PÉREZ GUERRA, GLADYS CHACÓN CORADO, JUAN FRANCISCO FLORES JUÁREZ, JORGE MARIO ÁLVAREZ QUIRÓS Y CARLOS ENRIQUE LUNA VILLACORTA: Guatemala, dos de septiembre de dos mil diez.

Se tiene a la vista para dictar sentencia, la acción de inconstitucionalidad general parcial promovida por British American Tobacco Central América, Sociedad Anónima, por medio de su Mandatario General de Administración, Alfonso Cordón Guillén, contra el segundo párrafo del artículo 27 de la Ley de Tabaco y sus Productos contenida en el Decreto 61-77 del Congreso de la República y sus Reformas. La accionante actuó con el auxilio de los abogados Luis Fernando Mérida Calderón, Héctor Eduardo Berducido Mendoza y Luis Alberto Barrientos Suasnavar.

ANTECEDENTES

I. FUNDAMENTOS JURIDICOS DE LA IMPUGNACIÓN

Lo expuesto por la accionante se resume: **a)** la norma cuestionada infringe lo dispuesto en los artículos 2º, 4º, 239 y 243 de la Constitución Política de la República, por los motivos que a continuación se esbozan; **b)** la Ley de Tabaco y sus Productos, Decreto 61-77 del Congreso de la República y sus reformas (a la que en este fallo se hará mención indistintamente también como "la Ley"), establece las bases de recaudación de un impuesto, que grava la venta de cada paquete de diez cajetillas de veinte cigarrillos cada una, de cigarrillos fabricados a máquina de producción nacional y de cigarrillos fabricados a máquina importados: **(i)** el hecho generador lo constituye en ambos supuestos la transferencia de dominio de los cigarrillos en el territorio nacional; **(ii)** no se establece ningún tipo de exenciones; **(iii)** el sujeto pasivo lo constituye el público a quien se efectúa la venta, el consumidor final, pero el sujeto obligado o responsable del pago lo es el fabricante o bien el importador, según el caso; **(iv)** el tipo impositivo es el cien por ciento; y **(v)** la base imponible lo es, **uno**, el precio de venta en fábrica sin impuestos, si son de producción nacional; **dos**, los datos consignados en declaración jurada del importador (el valor CIF, los derechos y demás recargos arancelarios e impuestos por la importación, los gastos de flete, seguro y otros gastos normales efectivamente pagados), si los cigarrillos son importados; y, **tres**, en ambos casos (cigarrillos de producción nacional y cigarrillos importados), el cuarenta y seis por ciento del precio de venta sugerido al público por el fabricante, el importador, el distribuidor o el intermediario, según quien realice la venta, si las anteriores bases imponibles son menores a ésta; en este último caso, no se considera como tal el precio facturado al distribuidor o intermediario, debiendo el obligado reportar el precio a la Administración Tributaria, deduciendo solamente el Impuesto al Valor Agregado; **c)** conforme lo anterior, la base imponible lo constituye una de las tres antes mencionadas, previstas, en su orden, en los artículos 23, 27 primer párrafo y 27 segundo párrafo de la Ley; sin embargo, en la tercera, siendo cigarrillos importados, el impuesto debe ser aplicado, en virtud de lo previsto en la norma impugnada, de forma tal que previamente debe establecerse cuál será el precio de venta sugerido al público; para esto, necesariamente debe incluirse en esa determinación o cálculo el monto del propio impuesto al tabaco, pero calculado conforme el mecanismo que prevé el primer párrafo

del artículo 27 de la Ley; si al determinar que el monto base así obtenido es menor al cuarenta y seis por ciento del precio de venta sugerido al público, debe proceder el obligado a pagar el impuesto sobre esta última base imponible, previa deducción a ésta del Impuesto al Valor Agregado, es decir, no puede deducir el monto del propio impuesto al tabaco calculado para arribar al precio de venta sugerido al público; **d)** la norma cuestionada impone que se calcule el monto del impuesto al tabaco para sumarlo a los otros cargos incurridos en la importación (valor CIF, los derechos y demás recargos arancelarios e impuestos por la importación, los gastos de flete, seguro y otros gastos normales efectivamente pagados), todo con el fin de determinar el precio de venta sugerido al público, el cual posteriormente debe reportar a la Administración Tributaria para los fines de pago por un monto no menor del cuarenta y seis por ciento de tal precio, pudiendo solo deducir el Impuesto al Valor Agregado; **e)** como ha quedado evidenciado, la norma tachada de inconstitucional representa una tercera alternativa para determinar la base imponible, cuyo análisis objetivo, como se ha formulado, demuestra su inconstitucionalidad, tanto por doble tributación (impuesto calculado sobre el monto del propio impuesto), como por no observar el principio de legalidad, reconocidos en los artículos 239 y 243 constitucionales, puesto que el precio final sugerido al público incluye los costos del importador, su margen de ganancia, el impuesto al tabaco y el impuesto al valor agregado, de ahí que la base imponible sobre la que se pretende se pague el Impuesto al Tabaco incluye el propio Impuesto al Tabaco; es decir, en el caso de los cigarrillos de fabricación nacional, al establecer la base imponible, el precio de venta debe establecerse sin impuestos, como lo permite el artículo 23 de la Ley, infringiendo la norma impugnada el principio de igualdad reconocido constitucionalmente, pues no se da el mismo trato a los importados; **f)** en casos precedentes la Corte de Constitucionalidad ya se ha pronunciado sobre la norma cuestionada, pero se ha apoyado en considerar que la norma impugnada regula un procedimiento para la liquidación del Impuesto relacionado, estableciendo un monto mínimo que no puede ser excedido por el contribuyente al momento del cálculo del Impuesto aludido; ello, resalta, parte del equívoco de no estimar que el segundo párrafo del artículo 27 de la Ley regula una tercera alternativa para determinar la base imponible del Impuesto, lo que se evidencia al advertir que aplicará si las bases imponibles resultantes de aplicar el artículo 23 o el artículo 27 primer párrafo, ambos de la Ley, son menores que el cuarenta y seis por ciento del precio de venta sugerido al público; en este último caso, entonces, el obligado debe efectuar el pago del Tributo aplicando el tipo impositivo sobre el monto de este último, deduciendo solamente el Impuesto al Valor Agregado, no el monto del Impuesto al Tabaco incluido para determinar ese precio; **g)** lo anterior ha sido confirmado por la propia Administración Tributaria, en la opinión emitida al atender una consulta formulada al respecto, contenida en el documento denominado Opinión número SAT – IRG – CRC – AOTG – UART – cero dos – dos mil tres de ocho de enero de dos mil tres, en la que sostuvo que *“...para los cigarrillos importados corresponde calcular el impuesto de tabacos sobre el valor CIF, más los derechos y demás recargos arancelarios e impuestos por la importación... siendo la tasa del ciento por ciento (100%) que establece el artículo 22 del Decreto 61-77 reformado por el artículo 1º Del Decreto 65-79, ambos del Congreso de la República, base imponible que no podrá ser menor que el 46 % del precio de venta sugerido al público por el importador y reportado a la Administración Tributaria y dicho precio sugerido al público debe de incluir el impuesto al tabaco y recargos, en vista que este representa el valor que*

los intermediarios y consumidores deben pagar por dicho producto..." (adjuntó copia a su planteamiento, la que obra en autos); **h)** la inconstitucionalidad de la norma en mención también deviene por considerar infringidos los artículos 2º y 4º constitucionales, en tanto que se viola el deber del Estado de garantizar a los habitantes de la República, entre otros valores, la seguridad, así como porque el equívoco involuntario en que incurrió el legislador al regular la determinación de la base imponible del Impuesto al Tabaco en la forma prevista en el artículo 27 segundo párrafo de la Ley, hace que la misma no concuerde con los principios constitucionales que rigen en materia tributaria y que se encuentran contenidos en el artículo 239 de la Constitución Política de la República; e **i)** como una variante o alternativa al presente planteamiento, en caso no se acoja lo anteriormente expuesto, con fundamento en la doctrina y el derecho constitucional comparado, se denuncia la inconstitucionalidad por omisión en que incurre la norma señalada, pues el legislador dejó de incorporar en la misma la posibilidad de deducir, en la determinación de la base imponible prevista como tercera alternativa, el monto del propio impuesto al tabaco añadido para arribar al precio de venta sugerido al público y resultante, en el caso de los cigarrillos importados, de la aplicación del artículo 27 primer párrafo de la Ley; por su propia naturaleza, tal omisión puede ser superada mediante una sentencia atípica manipulativa admisorias, que al establecer la adecuada interpretación del precepto del segundo párrafo del artículo 27 de la Ley, sostenga que tal párrafo deba ser interpretado en el contexto de lo previsto en el artículo 23 de la propia Ley (caso de los cigarrillos de producción nacional), es decir, admitiendo la deducción del cálculo del propio Impuesto al Tabaco en la determinación del precio de venta sugerido al público, previo a la liquidación del mismo, incluso tal y como se admite la deducción del Impuesto al Valor Agregado.

II. TRÁMITE DE LA INCONSTITUCIONALIDAD

No se decretó la suspensión provisional. Se dio audiencia por quince días comunes al Presidente de la República de Guatemala, al Congreso de la República de Guatemala, a la Superintendencia de Administración Tributaria y al Ministerio Público. Oportunamente se señaló día y hora para la vista.

III. RESUMEN DE LAS ALEGACIONES

A) La Superintendencia de Administración Tributaria manifestó: **a)** el artículo 24 de la Ley de Tabacos y sus Productos, establece claramente que tanto para el fabricante local, como para el importador, el hecho generador del Impuesto al Tabaco lo es la transferencia de dominio dentro del territorio nacional y no la importación de los productos, "*como erróneamente lo indica el interponente*" (sic), ya que, aunque no lo diga expresamente el artículo 27 de la Ley, se aplica y se interpreta que el hecho generador para el importador lo es también la transferencia de dominio de los cigarrillos, ya que dicha norma remite al artículo 22 de la misma Ley, que es donde se fija el hecho generador para el fabricante local y que, con base en el artículo 1 de la Ley del Organismo Judicial, aplica también para el importador; **b)** es el consumidor final del tabaco (sujeto pasivo incidido) quien paga realmente el Impuesto y no el importador (sujeto pasivo de derecho); de ahí se deduce que "*...los tres impuestos anteriormente descritos, no gravan al mismo sujeto pasivo, no tampoco poseen el mismo hecho generador, por lo que a todas luces es improcedente lo argumentado por el interponente... en cuanto indica que al importador de cigarrillos elaborados a máquina se le grava con una doble o múltiple tributación, con una carga de tres impuestos (Impuesto al Tabaco, Impuesto al Valor*

Agregado por importación de cigarrillos y Derechos Arancelarios a la Importación de Cigarrillos..." (sic); y **c)** aunado a lo anterior, y con base a las consideraciones y pronunciamientos realizados por la Corte de Constitucionalidad en sus fallos en cuanto al principio tributario de doble o múltiple tributación, es evidente que la inconstitucionalidad es improcedente, por cuanto el segundo párrafo del artículo 27 de la Ley citada se limita a regular un procedimiento para la liquidación del relacionado impuesto, es decir, establece un monto mínimo que no puede ser excedido por el contribuyente al momento del cálculo del impuesto; además, los argumentos vertidos con relación a la doble o múltiple tributación que supuestamente existen, no guardan relación alguna con la norma cuestionada, pues ésta no establece hecho generador del tributo, ni tampoco fija tipo impositivo alguno, ni define sujeto activo ni pasivo del tributo, sino que se limita a regular un procedimiento para la liquidación del relacionado impuesto, como ya se indicó. Solicitó se declare sin lugar la acción planteada. **B) El Presidente de la República** se limitó a apersonarse y a solicitar que se declare lo que en derecho corresponda. **C) El Congreso de la República** expuso: **a)** es la norma del artículo 243 de la Constitución, de carácter imperativo, expreso, directo y de rango constitucional, la que observó el legislador "*al momento de promulgar*" la reforma al artículo 27 de la Ley del Tabaco y sus Productos, la cual tiene por objeto establecer la forma del cálculo de la base impositiva, la cual no provoca violación alguna "...*pues no es como dice el accionante que se esta gravando con un mismo hecho generador, a un mismo sujeto pasivo en un mismo período o evento impositivo...*"; **b)** en el caso que nos ocupa, "...*el objetivo imponible es diferente, aunque los hechos imponibles se relacionan son absolutamente diferenciables, y así se gravan hechos imponibles distintos aunque fueran concurrentes en un sujeto fiscal imputable, cada uno define su propio objeto imponible en forma clara y distinta...*"; **c)** el artículo 24 de la Ley de Tabaco y sus Productos, regula que "*Los fabricantes de cigarrillos elaborados a máquina son responsables del pago del impuesto a que se refiere el artículo 22 de esta ley, el que se causa por la transferencia de dominio del producto a cualquier título*"; en consecuencia, tanto el fabricante local como para el importador, el hecho generador del Impuesto al Tabaco, es la transferencia de dominio del tabaco dentro del territorio nacional, ya que aunque no lo diga expresamente el artículo 27 de la Ley, se aplica y se interpreta que el hecho generador para el importador lo es también la transferencia de dominio de los cigarrillos, pues dicha norma remite al artículo 22 de la misma Ley, que es donde se fija el hecho generador para el fabricante local, puesto que para el importador se aplica y se integra supletoriamente el artículo 22, de acuerdo con el artículo 1 de la Ley del Organismo Judicial; **d)** al confrontar el segundo párrafo del artículo 27 de la Ley de Tabaco y sus Productos con los artículos 239 y 243 de la Constitución, no se evidencia la contravención denunciada, ya que la norma cuestionada se limita a regular un procedimiento para la liquidación del relacionado impuesto, establece un monto mínimo que no puede ser excedido por el contribuyente al momento del cálculo del aludido impuesto y, adicionalmente, los argumentos sobre la doble tributación no guardan relación alguna con la norma cuestionada, ya que la misma determina cuál es la forma de establecer la base imponible del impuesto y se circunscribe a fijar determinados parámetros mínimos que debe observar el resultado del cálculo de dicha base imponible. Solicitó se declare sin lugar la acción de inconstitucionalidad planteada. **D) El Ministerio Público** manifestó: **a)** conforme el contenido del artículo 243 constitucional, deben concurrir los siguientes elementos: i) que un mismo hecho generador ocasione el pago de

dos o más impuestos; ii) que aquellos impuestos que ocasione un mismo hecho generador, deban ser pagados por un mismo sujeto pasivo, en atención a que, de acuerdo a los límites fijados por el legislador constituyente, en Guatemala, solamente el Estado y las municipalidades del país son sujetos con poder tributario; y iii) que el pago de dos o más impuestos generados por un mismo hecho generador, deba ser realizado por el mismo sujeto pasivo en un mismo evento o período de imposición; de esa cuenta, no puede advertirse en la normativa impugnada la infracción de la prohibición contenida en el artículo 243 constitucional; **b)** en el presente caso se ha respetado el principio de legalidad contenido en el artículo 239 de la Constitución, pues el impuesto es un tributo caracterizado por hacer surgir obligaciones pecuniarias a favor del acreedor tributario, no requiere contraprestación directa por parte de la administración, y surge exclusivamente como consecuencia de la capacidad económica del contribuyente; de esa manera, se puede definir la figura tributaria como una exacción pecuniaria forzosa, para los que están en el hecho imponible; **c)** de ello deviene que el legislador, en la norma impugnada, seleccionó las circunstancias fácticas que originan la imposición del impuesto y que revelan la capacidad contributiva de los sujetos pasivos a quienes va dirigido el tributo, por lo que la disposición tributaria objetada respeta los principios de legalidad y capacidad de pago, establecidos en los artículos 239 y 243 de la Constitución Política de la República; se considera el elemento de capacidad contributiva, como la aptitud que tiene una persona natural o jurídica para pagar impuestos y que está de acuerdo a la disponibilidad de recursos con que cuenta, siendo este criterio el tomado en cuenta para la regulación del impuesto que es objeto de discusión en el presente caso y sobre éste se fijó la base imponible; **d)** del análisis de la norma impugnada, se determina que ésta no es inconstitucional, como lo ha manifestado la Corte de Constitucionalidad, al advertir que el párrafo segundo del artículo 27 de la Ley de Tabaco y sus Productos, únicamente fija parámetros dentro de los cuales se va a fijar la base imponible del impuesto, el cual no podrá ser menor del cuarenta y seis por ciento del precio sugerido al público. Solicitó se declare sin lugar la inconstitucionalidad planteada.

IV. ALEGATOS EN EL DIA DE LA VISTA

A) La Superintendencia de Administración Tributaria reiteró los argumentos vertidos al evacuar la audiencia conferida. Solicitó se declare sin lugar la acción promovida. **B) El Presidente de la República** reiteró lo manifestado al evacuar la audiencia que se le confirió. Solicitó se dicte la sentencia que en derecho corresponda. **C) El Congreso de la República de Guatemala** reiteró lo expuesto al evacuar la audiencia por quince días. Solicitó se declare sin lugar la inconstitucionalidad planteada. **D) El Ministerio Público** reiteró lo expuesto en la evacuación de audiencia que se le confirió. Solicitó se declare sin lugar la inconstitucionalidad planteada. **E) La entidad accionante** manifestó: **a)** que el Ministerio Público no advirtió la esencia del argumento jurídico que sustenta su planteamiento y, por ello, no se pronunció adecuadamente, pues de haberlo hecho hubiera arribado a la conclusión que efectivamente concurre la inconstitucionalidad denunciada, puesto que la norma señalada de tal vicio no establece que luego de practicada la liquidación del impuesto, para lo cual se requiere determinar en primer lugar el precio de venta sugerido al público, que incluye precisamente el propio impuesto al tabaco, debe ser procedente deducir dicho impuesto, tal y como se admite deducir el Impuesto al Valor Agregado; **b)** la Superintendencia de Administración Tributaria argumenta respecto del hecho generador del impuesto, pero sin embargo en el

planteamiento no se discute cuál es el hecho generador, sino que en la determinación de la base imponible del impuesto se da lugar a pagar el mismo sobre el monto del propio impuesto, es decir, un caso particular de doble tributación, en contravención asimismo del principio de legalidad regulado en el artículo 239 constitucional; por otra parte, la Administración Tributaria alude a la no existencia de doble tributación por concurrir con el impuesto al tabaco el Impuesto al Valor Agregado y los Derechos Arancelarios a la Importación, pero en el planteamiento no se ha sostenido tal afirmación, es decir, la citada entidad desvía su pronunciamiento sobre aspectos que no fueron invocados como fundamento de la inconstitucionalidad; y **c)** el Congreso de la República, por su parte, incurrió en el mismo equívoco que la Superintendencia de Administración Tributaria; sin embargo, al sostener que la norma cuestionada se circunscribe a fijar determinados parámetros mínimos que debe observar el resultado del cálculo de la base imponible, coincide con el planteamiento formulado, en cuanto a que el segundo párrafo del artículo 27 de la Ley del Tabaco y sus Productos establece una tercera forma de determinar la base imponible para la aplicación del mencionado impuesto. Solicitó se declare con lugar la acción promovida.

CONSIDERANDO

- I -

Al tenor de lo preceptuado en el artículo 267 de la Constitución Política de la República y el artículo 133 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, dentro del sistema de garantías constitucionales que se encuentra previsto en el ordenamiento jurídico guatemalteco, figura la *Inconstitucionalidad de Leyes, Reglamentos y Disposiciones de Carácter General* como el instrumento que viabiliza un control directo, abstracto y reparador de constitucionalidad, sobre las normas infraconstitucionales que conforman dicho ordenamiento, cuyo conocimiento se ha encomendado con exclusividad a este tribunal, como intérprete máximo y definitivo del contenido de la Ley Fundamental. Es por ello que corresponde a esta Corte conocer de las impugnaciones contra leyes y reglamentos objetados, parcial o totalmente, de inconstitucionalidad, en aras de tutelar el *principio de supremacía constitucional*. El objetivo de la mencionada acción lo es excluir del ordenamiento jurídico las disposiciones de observancia general, que contengan vicios que las hagan incompatibles y no puedan, por lo tanto, coexistir con la Ley Fundamental.

- II -

La accionante formula señalamiento de inconstitucionalidad material sobre el contenido del párrafo segundo del artículo 27 de la Ley de Tabaco y sus Productos (Decreto 61-77 del Congreso de la República y sus reformas), señalando los motivos jurídicos por los que a su juicio lo preceptuado en dicho párrafo colisiona con los lineamientos previstos en los artículos 2º, 4º, 239 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, mismos que han sido reseñados en el apartado de antecedentes de este fallo.

- III -

Como cuestión preliminar al examen sobre la procedencia de los motivos jurídicos en que se apoya el planteamiento de inconstitucionalidad en referencia, se debe verificar lo acertado o no de las líneas argumentativas expuestas por la accionante, para lo que es indispensable acotar los aspectos generales que el texto fundamental reconoce en materia tributaria y, posteriormente, las notas esenciales de la regulación normativa del impuesto al tabaco contenidas en la Ley en que se ubica la norma tachada de inconstitucional.

A) El impuesto es un tributo y, por ende, una prestación en dinero que, en ejercicio del poder tributario, el Estado fija con carácter obligatorio para todas aquellas personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, que tiene como finalidad sufragar servicios de carácter general, de costo indivisible, y que no atañen a ningún ciudadano en particular, sino que, inmediata y necesariamente, interesan a todos (criterio sustentado por esta Corte, entre otras, en sentencias de diez de mayo de dos mil, expediente ochocientos veintinueve – noventa y ocho; seis de marzo de dos mil tres, expediente cuatrocientos cincuenta y cinco – dos mil dos; veintitrés de octubre de dos mil tres, expediente cuatrocientos cincuenta y seis – dos mil dos; quince de diciembre de dos mil tres, expedientes acumulados un mil setecientos sesenta y seis – dos mil uno y ciento ochenta y uno – dos mil dos; y diez de marzo de dos mil cuatro, expediente cuatrocientos cincuenta y cuatro – dos mil dos).

En materia tributaria rige el principio de legalidad contenido en el artículo 239 constitucional, que preceptúa que corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, así como determinar las bases de la recaudación, 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. La Ley Fundamental delimita en la misma norma, que el ejercicio de esa facultad debe practicarse conforme a las necesidades del Estado y, en todo caso, *“de acuerdo a la equidad y justicia tributarias”*.

Congruente con lo anterior, el artículo 243 *ibidem* reitera 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, la prohibición de los tributos confiscatorios y de la doble o múltiple tributación.

De esa forma quedan perfectamente delineados, en el propio texto constitucional, los parámetros que deben ser ponderados en la presente acción, para establecer si existen o no las contradicciones constitucionales aducidas por la accionante.

B) La Ley de Tabacos y sus Productos, Decreto 61-77 del Congreso de la República [reformada por los Decretos del mismo Organismo 65-79, 53-95, 117-97, 36-2001 y 65-2001], en su Capítulo V desarrolla lo que denomina el *“Régimen Impositivo del Tabaco y sus Productos”*, aplicable a los cigarrillos fabricados a máquina, a los puros y las mixturas, a las picaduras de producción nacional o centroamericana y al tabaco en bruto.

En lo atinente a los cigarrillos fabricados a máquina, las disposiciones pertinentes de la Ley establecen:

a) Se fija el impuesto en el cien por ciento *“del precio de venta en fábrica de cada paquete de diez cajetillas de veinte cigarrillos cada una, sin impuesto...”* (artículo 22); la obligación tributaria es generada por la transferencia de dominio del producto, a cualquier título, pero se determina que los fabricantes son los responsables de su pago.

b) En el caso de importadores de cigarrillos, preceptúa el primer párrafo del artículo 27 de la Ley que *“pagarán el impuesto del cien por ciento (100%) a que se refiere el artículo 22 de esta ley, en las aduanas de la República, al momento de liquidar la póliza respectiva. Para el cálculo y pago de este impuesto las Aduanas de la República tomarán como base los datos consignados en la declaración jurada autorizada por la Dirección General de Rentas Internas, conforme lo establece el artículo 30 de esta ley”*. Según esta última norma, la indicada declaración jurada debe consignar *“las características de la marca,*

especificando el valor CIF, los derechos y demás recargos arancelarios e impuestos por la importación, siempre que no se trate de productos exonerados en virtud de tratados centroamericanos y otros convenios internacionales, los gastos de flete, seguro y otros gastos normales que efectivamente pague el importador, lo cual servirá de base para el pago del impuesto del cien por ciento (100%) que causan los cigarrillos elaborados a máquina conforme a esta ley. Las rebajas, descuentos, comisiones y cualquiera otra ventaja comercial que conceda el fabricante o el exportador no afectarán el precio declarado. Dicha declaración jurada una vez autorizada, deberá enviarse a la Aduana respectiva para que sirva de base para el cálculo del impuesto a que se refiere esta ley'.

c) Dispone el segundo párrafo del artículo 27 (impugnado) que en ambos casos (cigarrillos de fabricación nacional o importados), la base imponible *"no podrá ser menor que el cuarenta y seis por ciento (46%) del precio de venta sugerido al público por el fabricante, el importador, el distribuidor o el intermediario, según quien realice la venta al público. No se considera precio de venta sugerido al público, el precio facturado al distribuidor o intermediario por el fabricante o importador. Dicho precio deberá ser reportado a la Administración Tributaria, deduciendo el Impuesto al Valor Agregado"* (artículo 27 segundo párrafo).

- IV -

Como se ha apuntado anteriormente, al regular las bases de recaudación del indicado impuesto, la Ley prevé que la base imponible sea determinada, en una forma para el caso de los cigarrillos de fabricación nacional y de otra para el supuesto de cigarrillos importados.

En cuanto a los primeros, la base imponible lo constituye el precio de venta en fábrica de cada paquete *"sin impuesto"*, como se acota en cada uno de los artículos 22 y 23 de la Ley; incluso, en este último artículo, se hace alusión al impuesto del timbre (vigente a la fecha de inicio de la vigencia de la Ley y que, antes del establecimiento del Impuesto al Valor Agregado, gravaba la venta de los mencionados productos), clarificando que la base imponible se calcula sobre lo efectivamente recibido en concepto de precio, *"excluyendo el impuesto de cigarrillos que establece el artículo 22 de esta Ley"*. Es decir, la intención del legislador fue impedir que al determinar la base imponible, se incluyera no solo el propio impuesto, sino otros tributos que aplicaren. En el artículo 24 de la Ley se ratifica ello, cuando al determinar las deducciones permitidas, hace imperativo restar del precio de venta en fábrica (base imponible) *"el impuesto a que se refiere esta ley"*.

En cuanto a los cigarrillos importados, en los artículos 27 primer párrafo y 30 de la Ley, se desarrolla que la base imponible lo será el monto total del valor CIF, los derechos y demás recargos arancelarios e impuestos por la importación, los gastos de flete, seguro y otros gastos normales que efectivamente pague el importador. El que se trate de un procedimiento diferente para determinar la base imponible se confirma cuando, en el texto de dicho artículo 30, se alude a que la declaración jurada debe presentarse ante la Aduana respectiva *"para que sirva de base para el cálculo del impuesto a que se refiere esta ley"*. Se advierte que en este procedimiento, a diferencia del primero, no se admite la posibilidad de deducción de impuesto alguno, es decir, otras cargas tributarias que aplicaren por diferente hecho generador.

Por su parte, el segundo párrafo del artículo 27 de la Ley, contempla que *"En todo caso, tanto para los cigarrillos fabricados a máquina, de producción nacional, como para los importados, la base imponible no podrá ser menor que el cuarenta y seis por ciento (46%)*

del precio de venta sugerido al público por el fabricante, el importador, el distribuidor o el intermediario, según quien realice la venta al público. No se considera precio de venta sugerido al público, el precio facturado al distribuidor o intermediario por el fabricante o importador. Dicho precio deberá ser reportado a la Administración Tributaria, deduciendo el Impuesto al Valor Agregado".

El efecto de esta disposición es que, para calcular el impuesto al tabaco previsto en la Ley, debe primero establecerse la base imponible conforme a uno de los procedimientos antes indicados, según sean de fabricación nacional o importados, luego determinarse el precio de venta sugerido al público (que incluirá el cálculo del impuesto resultante) y, finalmente, establecer el cuarenta y seis por ciento de dicho precio de venta para, entonces, poder concluir en la base imponible mayor que en definitiva servirá para hacer efectivo el pago del impuesto. La dicción "*no podrá ser menor*" contenida en el párrafo precitado del artículo 27 impone, así, que la base imponible resultante de cualesquiera de aquellos dos procedimientos no aplicará, a menos que sea mayor que la base imponible resultante de calcular el mencionado porcentaje del precio de venta sugerido al público.

Lo anterior significa que el párrafo segundo del artículo 27 establece un procedimiento adicional (un tercer procedimiento), para determinar la base imponible del impuesto y que –como propugna la entidad accionante–, por el carácter imperativo de esa norma, es un mecanismo al que obligadamente debe recurrirse para generar un resultado, aunque su aplicación, para fines de pago efectivo del tributo, queda condicionado a que el monto de la base imponible sea mayor al monto de la base imponible originalmente regulada. En otras palabras, el obligado al pago del tributo debe aplicar siempre, al menos dos procedimientos de determinación de la base imponible, para luego hacer efectivo el pago sobre la base imponible que resulte mayor.

La presunción de constitucionalidad de la norma impugnada se torna contraria, cuando se analiza detenidamente a la luz de los parámetros constitucionales ya desarrollados al inicio. En efecto, resulta pertinente acotar en este apartado que, para este Tribunal, el establecimiento de un tributo requiere que se fije el hecho generador, para que una vez que se concrete en el sujeto pasivo, haga nacer la obligación tributaria. Pero no basta con ello, pues es indispensable también que se señale la cantidad monetariamente expresada a ingresar al Fisco por tal concepto, lo que es denominado por la doctrina como cuantificación de la obligación tributaria, la que a su vez puede ser fija o variable. Cuando la cuantía es variable, su determinación se halla en función de dos elementos: la base imponible y el tipo de gravamen o tipo impositivo aplicable a esa base, de manera que se obtenga la cuota tributaria que corresponde al obligado. Por lo tanto, es posible afirmar que la base imponible sirve de medio para lograr un fin: cuantificar la obligación tributaria en función de la capacidad económica del contribuyente. De ahí que la base imponible –al igual que los otros elementos que conforman las bases de recaudación de un tributo–, debe inexcusablemente observar los principios de equidad y justicia tributaria y, en congruencia con éstos, ser objeto de una regulación normativa en parámetros generales y relativos al hecho generador, pero en términos que permita al obligado a realizar una aplicación cierta y segura en el caso individual, que no dependa de hechos futuros o inciertos condicionados por otros factores y, asimismo, que la base imponible no sea incrementada artificialmente al hacerla determinar sobre la base del propio impuesto, aunque sea solamente con fines de cálculo y lograr obtener un precio de venta sugerido al público, como se hace en la norma objeto de examen.

La base imponible debe concebirse, pues, como la magnitud establecida en la ley que expresa la medición del hecho imponible. La forma de arribar a su monto es considerada como un método o mecanismo de determinación, que permite transitar de la base normativa a la base fáctica, es decir, en un instrumento técnico que conlleva la utilización de un conjunto de operaciones. En ese sentido, el artículo 103 del Código Tributario prescribe que *“La determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, según corresponda conforme a la ley, o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien, declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma”*.

Asentado lo anterior, se puede sostener que la esencia de la antinomia imputada a la norma bajo examen radica, precisamente, en el mecanismo de determinación de la base imponible, sobre el monto del precio de venta sugerido al público del producto (cigarrillo elaborado a máquina de producción nacional, o bien, importado). Arribar a tal precio es, como ha sido confirmado antes, un ejercicio ineludible a cargo del responsable del pago del tributo, quien luego debe proceder a calcular el cuarenta y seis por ciento del mismo y, entonces, encontrarse en posibilidad de comparar este resultado con el monto de la base imponible obtenida a su vez de la aplicación del mecanismo regulado en el artículo 23, si se trata de cigarrillos de fabricación nacional, o en el primer párrafo del artículo 27 de la Ley, si son cigarrillos importados.

La norma cuestionada no define lo que debe entenderse por precio de venta sugerido al público, pero *-a contrario sensu-*, clarifica que no se considerara como tal *“el precio facturado al distribuidor o intermediario por el fabricante o importador”*; se hace entonces viable, integrando los términos utilizados por la norma, entender como tal el que aconseje o sugiera el fabricante, el importador, el distribuidor o el intermediario, según quien realice la venta al público, como precio al público con motivo de la transferencia de dominio del producto.

Como no puede ser de otra manera, para determinar ese precio, se debe considerar no solo todos los costos de producción, de importación –en su caso- y todas las cargas tributarias que aplicaren, sino también el margen de utilidad. Así, tanto en el supuesto de los cigarrillos de fabricación nacional como en el caso de los importados, obtener ese precio implicará, para el responsable del pago del tributo, calcular previamente todos los tributos aplicables, es decir, el Impuesto al Valor Agregado y el propio impuesto fijado por la Ley, sea en la forma prevista en el artículo 23, o bien en el 27 primer párrafo. La norma cuestionada obliga que el cuarenta y seis por ciento del precio de venta sugerido al público así obtenido, será la base imponible del impuesto, únicamente en el evento que cuantitativamente sea mayor al otro resultado obtenido previamente para arribar al precio de venta sugerido al público y, en tal caso, ese precio *“deberá ser reportado a la Administración Tributaria, deduciendo el Impuesto al Valor Agregado”*.

Una visión objetiva de lo anterior, lleva a concluir que la base imponible así obtenida, sea, primero, resultado de parámetros que no son ciertos ni seguros en tanto que se ha proyectado el precio al que será vendido el producto, algo que debido a otros factores puede no resultar coincidente y, luego, que esa base imponible sea distorsionada de una manera artificial, pues para arribar a aquel precio debe el obligado incluir el resultado del cálculo del propio impuesto al tabaco y del Impuesto al Valor Agregado, pero la norma solamente permite la deducción de este último.

En tal sentido, la norma reprochada por la accionante deviene contraria a los principios de justicia y equidad tributarias que inspiran el sistema impositivo guatemalteco. Estos principios obligan a que, como ha sido expresado por esta Corte en anteriores fallos, debe permitirse al sujeto pasivo de la relación tributaria o al responsable del pago de la misma, el excluir de la base imponible el monto de cualesquiera otros tributos incluso, como en el caso de la norma que se examina, cuando se trate del propio impuesto cuyo monto ha debido ser calculado para obtener el precio de venta sugerido al público; no admitir tal posibilidad, hace que asimismo la norma tenga vicio de inconstitucionalidad. Además, se violentan aquellos principios cuando no se cumple en la regulación normativa de la determinación de la base imponible, un procedimiento que lo permita en una forma cierta y segura, como ya quedo explicado anteriormente.

Lo antes considerado encuentra apoyo con el criterio asentado por este Tribunal, en el sentido que *"...comprender dentro de la base imponible de un tributo el importe de otros impuestos, constituye una clara trasgresión a esos principios..."* (sentencias de diez de mayo de dos mil y veinticuatro de octubre de dos mil siete, expedientes ochocientos veintinueve – noventa y ocho y ochocientos cuarenta y ocho – dos mil siete, respectivamente, entre otros). Ello aplicará también, cuando en la determinación de esa base imponible se comprenda el propio impuesto a determinar, aun y cuando sea con efectos solamente de cálculo y para fines de establecer el precio de venta sugerido al público del producto, sin que posteriormente pueda deducirse, como sí acontece en el caso bajo estudio, cuando la norma examinada admite la deducción del Impuesto al Valor Agregado. Este Tribunal trae a colación la afirmación, por pertinente, que el legislador debe contemplar en toda ley por la que establezca un impuesto, que sin excepción debe admitir la posibilidad de una depuración de la base imponible, con el objeto de que pueda determinarse fehacientemente la aptitud efectiva y no ficticia del contribuyente, respecto de la carga impositiva que se le impone (sentencia de veintiocho de septiembre de mil novecientos noventa y cinco, dictada en el expediente ciento sesenta y siete – noventa y cinco).

En atención a lo expuesto, este Tribunal concluye en estimar procedente la acción formulada; sin embargo, es pertinente acotar que las obligaciones dimanantes de la aplicación del impuesto analizado, no se ven perjudicadas por el alcance de esta sentencia, en tanto su base imponible se determine mediante cualesquiera de los otros dos procedimientos regulados en la Ley, según se trate de cigarrillos de fabricación nacional o cigarrillos importados.

Corolario de las motivaciones precedentes, lo es que en este fallo debe declararse con lugar el planteamiento de inconstitucionalidad de la indicada norma, con el efecto de excluir la misma del ordenamiento jurídico a partir del día siguiente de la publicación de éste, en el Diario Oficial.

LEYES APLICABLES

Artículos citados y 267 y 272 inciso a) de la Constitución Política de la República de Guatemala; y 115, 133, 143, 146, 148, 163 inciso a) y 185 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad y 31 del Acuerdo 4-89 de la Corte de Constitucionalidad.

POR TANTO

La Corte de Constitucionalidad, con base a lo considerado y leyes citadas, resuelve:
I) Con lugar la acción de inconstitucionalidad general parcial del artículo 27, segundo

párrafo de la Ley de Tabacos y sus Productos, Decreto 61-77 del Congreso de la República y sus reformas, promovida por British American Tobacco Central America, Sociedad Anónima. **II)** Consecuentemente, se declara inconstitucional el segundo párrafo del artículo indicado, el cual deja de surtir efectos desde el día siguiente al de la publicación del presente fallo, en el Diario Oficial. **III)** Notifíquese y publíquese el presente fallo en el Diario Oficial en el plazo señalado en la ley.

ROBERTO MOLINA BARRETO
PRESIDENTE

ALEJANDRO MALDONADO AGUIRRE
MAGISTRADO

MARIO PÉREZ GUERRA
MAGISTRADO

GLADYS CHACÓN CORADO
MAGISTRADA

JUAN FRANCISCO FLORES JUÁREZ
MAGISTRADO

JORGE MARIO ÁLVAREZ QUIRÓS
MAGISTRADO

CARLOS ENRIQUE LUNA VILLACORTA
MAGISTRADO

MARTÍN RAMÓN GUZMÁN HERNÁNDEZ
SECRETARIO GENERAL