

EXPEDIENTES ACUMULADOS 2587-2025, 2588-2025, 2608-2025 Y 2612-2025

CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD, INTEGRADA POR LOS MAGISTRADOS

LEYLA SUSANA LEMUS ARRIAGA, QUIEN LA PRESIDE, ROBERTO MOLINA

BARRETO, DINA JOSEFINA OCHOA ESCRIBÁ, HÉCTOR HUGO PÉREZ

AGUILERA, NESTER MAURICIO VÁSQUEZ PIMENTEL, JUAN JOSÉ

SAMAYOA VILLATORO Y LUIS ALFONSO ROSALES MARROQUÍN:

Guatemala, veintiséis de noviembre de dos mil veinticinco.

Para dictar sentencia, se tienen a la vista las acciones acumuladas de inconstitucionalidad de ley de carácter general parcial, promovidas por: **A)** José Roberto Turcios Urrutia, objetando: **a)** la literal f); **b)** la frase: “...deberá ser utilizado en todas las relaciones civiles, mercantiles, laborales-patronales, transacciones financieras, notariales, gestiones administrativas y judiciales...”; y **c)** el enunciado: “...Vencido dicho plazo sin que se efectúe la actualización o ratificación a que refiere el presente artículo, el contribuyente o responsable no podrá realizar ninguna gestión ante la Administración Tributaria, hasta que cumpla con efectuar la misma.”; contenidas en el artículo 19. **B)** José Pablo Ceballos Rodas, impugnando: **a)** la literal f) citada en el inciso A), subliteral a), que antecede; y **b)** la frase: “...en todas las relaciones civiles, mercantiles, laborales-patronales, transacciones financieras, notariales, gestiones administrativas y judiciales...”, ambas del artículo 19. **C)** la asociación civil denominada Comité Coordinador de Asociaciones Agrícolas, Comerciales, Industriales y Financieras – CACIF–, por medio de la presidente de su Junta Directiva y representante legal, Carmen María Torrebiarte Benford, quien posteriormente fue sustituida por Charles Dennis Bland Crespo, contra los mismos fragmentos legales objetados en la acción descrita en la literal B) que precede y, contra la frase “...Asimismo, los



*entes encargados del registro de personas individuales y jurídicas deberán proporcionar a la Administración Tributaria, toda la información necesaria que esta requiera para el ejercicio de sus funciones, de forma electrónica, gratuita, ilimitada y en tiempo real.”, todos del artículo 19. Y **D)** Erick Miguel Castillo López, Carlos Rodolfo Lau Olivarez y Florencio Buenaventura De Mata Furlán, impugnando: **a)** la literal f) del artículo 19 y **b)** la frase: “...Las personas que hayan omitido declarar ingresos, bancarizados o no, obtenidos antes de la vigencia de la presente Ley respecto de los cuales no dispongan de documentación para justificar el origen de estos, ni les permita realizar la correcta determinación de la obligación tributaria, deberán presentar una declaración jurada patrimonial con información referida a la fecha de su presentación. Con base a lo dispuesto en el presente artículo, pagarán en concepto de impuesto una tarifa del cinco por ciento (5%) sobre los ingresos no declarados o los inventarios que quiera registrar para el inicio de su contabilidad, lo cual extinguirá a favor de quien lo realiza las obligaciones tributarias respecto de las cuales se llevó a cabo el pago, teniéndose por cumplidas en el modo, tiempo y forma que establece la ley; así como justificará el origen de los recursos bancarizados o no, que guarden relación con los ingresos no declarados o los inventarios que quiera registrar para su incorporación a lo preceptuado en este Decreto.”, regulada en el artículo 21; todos los preceptos previstos en el Decreto 31-2024 del Congreso de la República de Guatemala, Ley para la Integración del Sector Productivo Primario y Agropecuario, que reformó el artículo 120 del Código Tributario. El primer postulante actuó bajo su propio auxilio y el de los abogados Víctor Manuel Turcios Urrutia y Clarissa Etelvina García Fuentes; el segundo accionante actuó con su propio auxilio y el de las abogadas Ana Rocío Mazariegos Keagy y María del*



Carmen Pérez Fernández; la tercera solicitante actuó bajo el auxilio profesional de los abogados Erick Arnoldo Ralón Orellana, Jorge Estuardo Ceballos Morales y Carmen Ana Lucrecia Gutiérrez; y los últimos postulantes actuaron bajo su propio auxilio profesional. Es ponente en el presente caso la Magistrada Vocal II, Dina Josefina Ochoa Escribá, quien expresa el parecer de este Tribunal.

ANTECEDENTES

I. CONTENIDO NORMATIVO DE LAS DISPOSICIONES IMPUGNADAS:

A continuación, se transcriben las partes conducentes de los artículos en los que obran las frases objetadas; estas se subrayan con el propósito de destacarlas de su contexto, aunque tal énfasis no consta en el texto legal original:

“Artículo 19. Se reforma el artículo 120 del Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, el cual queda así: ‘Artículo 120. Inscripción de contribuyentes y responsables. Se establece el Registro Tributario Unificado, correspondiente a la inscripción, actualización, ratificación de datos y cese de actividades de los sujetos obligados de conformidad con este Código, conforme lo establezcan las leyes en materias tributarias, aduaneras y conexas.

La formación, integración y mantenimiento del Registro Tributario Unificado o como se denomine en su futuro, es competencia de la Superintendencia de Administración Tributaria, quien deberá asegurar la formación y consolidación del mismo.

Están obligados a inscribirse en el Registro Tributario Unificado de la Administración Tributaria, las personas individuales, jurídicas, públicas y privadas, lucrativas o no lucrativas, y sus responsables, antes de iniciar actividades. (...)

Los contribuyentes o responsables deben presentar solicitud de inscripción a través de los medios idóneos establecidos por la Administración Tributaria, que



contendrán como mínimo lo siguiente:

(...) “f) Nombres y apellidos completos, razón o denominación social de los accionistas o socios de la persona jurídica y su porcentaje de participación en el capital de esta, cuando corresponda, a través de los medios que para el efecto ponga a su disposición la Administración Tributaria; (...)

Asimismo, los entes encargados del registro de personas individuales y jurídicas deberán proporcionar a la Administración Tributaria, toda la información necesaria que esta requiera para el ejercicio de sus funciones, de forma electrónica, gratuita, ilimitada y en tiempo real.

El Número de Identificación Tributaria -NIT-, deberá ser utilizado en todas las relaciones civiles, mercantiles, laborales-patronales, transacciones financieras, notariales, gestiones administrativas y judiciales (...)

Los contribuyentes o responsables deben actualizar o ratificar sus datos de inscripción por lo menos una vez en el año calendario, a más tardar dentro del mes de su nacimiento o constitución como persona jurídica, según sea el caso, utilizando para ello los medios que la Administración Tributaria ponga a su disposición. Vencido dicho plazo sin que se efectúe la actualización o ratificación a que refiere el presente artículo, el contribuyente o responsable no podrá realizar ninguna gestión ante la Administración Tributaria, hasta que cumpla con efectuar la misma...’

“Artículo 21. Presentación extemporánea o rectificación de declaraciones.

Por el plazo improrrogable de ciento ochenta (180) días, a partir de la entrada en vigencia del reglamento de la presente Ley, el contribuyente o responsable que hubiere omitido su declaración o quisiere rectificarla, podrá realizar la presentación extemporánea o rectificación de sus declaraciones, y el pago que



corresponda. Las personas que hayan omitido declarar ingresos, bancarizados o no, obtenidos antes de la vigencia de la presente Ley respecto de los cuales no dispongan de documentación para justificar el origen de estos, ni les permita realizar la correcta determinación de la obligación tributaria, deberán presentar una declaración jurada patrimonial con información referida a la fecha de su presentación. Con base a lo dispuesto en el presente artículo, pagarán en concepto de impuesto una tarifa del cinco por ciento (5%) sobre los ingresos no declarados o los inventarios que quiera registrar para el inicio de su contabilidad, lo cual extinguirá a favor de quien lo realiza las obligaciones tributarias respecto de las cuales se llevó a cabo el pago, teniéndose por cumplidas en el modo, tiempo y forma que establece la ley; así como justificará el origen de los recursos bancarizados o no, que guarden relación con los ingresos no declarados o los inventarios que quiera registrar para su incorporación a lo preceptuado en este Decreto...”

II. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DE LAS IMPUGNACIONES

Lo expuesto por los accionantes, para sustentar su planteamiento de inconstitucionalidad, se resume:

A) José Roberto Turcios Urrutia señaló lo siguiente:

a) la literal “f”: “f) Nombres y apellidos completos, razón o denominación social de los accionistas o socios de la persona jurídica y su porcentaje de participación en el capital de esta, cuando corresponda, a través de los medios que para el efecto ponga a su disposición la Administración Tributaria”, viola los artículos 12 y 24 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en virtud que: **a.1)** conforme a este último precepto, los libros, archivos y documentos de los contribuyentes son inviolables y solo pueden incautarse, revisarse o



solicitarse de forma coactiva por orden de juez; **a.2)** la única excepción para la violación del derecho a la intimidad del contribuyente y la confidencialidad de la información contenida en libros, documentos y archivos, es cuando esta se relaciona con el pago de impuestos y, siempre que sea requerida por autoridad competente. Es decir, la Superintendencia de Administración Tributaria puede requerir documentos en forma coactiva, sin necesidad de orden de juez porque, de conformidad con sus facultades, previstas en su Ley Orgánica y en el Código Tributario, le corresponde fiscalizar la correcta determinación de la obligación tributaria; **a.3)** sin embargo, las excepciones a la garantía de los derechos fundamentales no pueden ser omnímodas, sino deben estar limitadas y justificadas en un principio o finalidad igualmente prevista en la norma fundamental; así, en el caso del derecho a la intimidad, la limitación se justifica únicamente en la medida en que la captación y suministro de información del contribuyente tenga trascendencia tributaria; **a.4)** los artículos 30, 30 "A" y 30 "C" del Código Tributario han logrado armonizar los derechos fundamentales del contribuyente y las necesidades del Estado de obtener recursos tributarios, precisamente, para el resguardo de aquellos derechos, en virtud que regula las facultades de la citada Superintendencia, tomando en consideración el derecho a la intimidad previsto en el artículo 24 constitucional, pues aunque los requerimientos de información coercitiva que formula esa entidad son una afrenta a este derecho, tienen un propósito y una justificación constitucional, que consiste en facilitar la fiscalización y recaudación de tributos. En ese contexto, el artículo 30 del Código Tributario dispone que el contribuyente debe suministrar datos propios –es decir-, cuya titularidad le corresponde– y por captación –previo requerimiento de la Administración Tributaria–, siempre que sean útiles para



verificar la determinación o generación de tributos; también indica que, cuando el deber de informar sea por suministro o periódico –sin necesidad de requerimiento previo–, los datos pedidos deben relacionarse con operaciones afectas generadoras de tributos. El artículo 30 “A” del mismo Código se refiere a la obligación de proporcionar información de terceros sobre actos, contratos o relaciones mercantiles con algún contribuyente, siempre que aquella incorpore actos generadores de tributos y se relacione con asuntos tributarios. Por su parte, el artículo 30 “C” del recién citado cuerpo legal regula el procedimiento judicial para la entrega de información por parte de instituciones bancarias y financieras, disponiendo que esta debe ser suministrada previa resolución judicial, pues al juzgador le corresponde calificar y justificar que lo requerido se utilizará con propósitos tributarios, así como corroborar la existencia de una duda razonable respecto de la posibilidad de determinación incorrecta o falta de determinación de la obligación tributaria; **a.5)** la frase impugnada se separa del artículo 24 de la Constitución porque no delimita que la información a suministrar, respecto de los accionistas y su participación en el capital de sociedades mercantiles, sea solamente en aquellos casos en los que sea útil para la determinación de alguna obligación tributaria; antes bien, proporcionarla de manera periódica, generalizada y sin excepciones o limitaciones; **a.6)** la información referida en la literal objetada no tiene trascendencia tributaria porque, por sí misma, no es útil para la fiscalización del Impuesto sobre la Renta; de ahí que puede no existir un interés fiscal en su obtención por parte de la Administración Tributaria y, a pesar de ello, se debe proporcionar; **a.7)** en el caso del segmento legal en cuestión, el contribuyente no es informado previamente sobre la utilidad y trascendencia tributaria de lo pedido, en relación con algún tributo, porque no media resolución



previa justificativa en la que pueda observar el propósito tributario de la captación de datos y, en su caso, oponerse a entregarlos o realizar alguna gestión administrativa; además, dicha información debe ser suministrada sin reserva alguna, pudiendo ser sancionado por incumplimiento de los deberes formales previstos en el Código Tributario; **a.8)** la coercitividad y consecuencia de no dar a conocer esos datos se observan en el párrafo décimo séptimo del mismo artículo, el cual prevé la imposibilidad de realizar gestiones ante la administración tributaria, segmento al cual debe integrarse la literal impugnada; **a.9)** cuando la Superintendencia de Administración Tributaria obtiene información por captación, es decir, por medio de un requerimiento tributario, se garantiza el derecho a la intimidad porque el contribuyente puede enterarse del propósito tributario de esa petición, del impuesto que se fiscaliza y su periodo impositivo, a fin de correlacionar cómo lo solicitado es útil y necesario para la determinación tributaria y, en su caso, negarse a proporcionarla. Sin embargo, cuando la obligación referida es *ex lege*, inmotivada, general y periódica, no es posible evidenciar por qué lo pedido, por sí mismo, tiene trascendencia tributaria; es decir, por qué es útil para la determinación de alguna obligación tributaria, menos aun cuando lo requerido no es de naturaleza financiera, sino jurídica y de titularidad del capital social; **a.10)** actualmente, los dos casos en los que a la Administración Tributaria podría interesarle la obtención de los nombres de los accionistas o titulares del capital de una sociedad mercantil son: por la venta de acciones o participaciones sociales para la determinación de ganancias de capital y por la distribución de utilidades, obteniendo rentas de capital por dividendos. En ambos casos, se trata de fiscalizar la determinación del Impuesto sobre la Renta y, solo en estos se justificaría la obtención de aquellos datos, por lo que fuera de esos supuestos, la



revelación de estos es ilegítima; el párrafo cuestionado la requiere en todos los casos; **a.11)** los nombres de los accionistas o titulares del capital social de una sociedad mercantil, no es información útil, razonable ni necesaria para la determinación de tributos, sino lo es solamente dentro de un contexto ulterior, del cual se desprenda una duda razonable sobre la determinación incorrecta o falta de determinación de la obligación tributaria, tal como sucedería por la venta de acciones o distribución de dividendos cuando no se haya efectuado la retención en la fuente. En estos casos, la aludida Superintendencia debe generar un requerimiento de información que permita medir la trascendencia tributaria de lo pedido (como ocurre en el supuesto previsto en el artículo 30 “B” del Código Tributario, atinente a la obligación de informar sobre la producción, transporte y distribución de bienes o servicios), pero no obligar a todas las sociedades mercantiles a revelar su intimidad cuando no ha ocurrido ningún hecho generador que dé origen a alguna obligación tributaria o bien, cuando este ha ocurrido, pero se ha extinguido la obligación tributaria por pago, como acaece en la retención de las rentas de capital por dividendos; **a.12)** en la doctrina, la trascendencia tributaria de los datos que debe requerir la Administración Tributaria, para justificar violar el derecho a la intimidad del contribuyente, se le denomina “principio de calidad o trascendencia de datos”; este es un principio denominado de tercera generación, porque desarrolla la autodeterminación informativa del contribuyente frente a la potestad tributaria del ente recaudador de efectuar tal solicitud. Para Amelia González Méndez, el “derecho a la autodeterminación informativa” propone el ejercicio, por parte de los particulares, de un control sobre la información que les concierne, sea íntima o no, protegiendo no solo la intimidad de la persona, sino su identidad, dignidad y libertad; se trata de que el titular de la



información pueda tener certeza de que sus datos personales, que manejarán terceros, son exactos, completos, actuales, confidenciales y que se han obtenido de modo lícito. Por su parte, Juan López Martínez indica que no se está ante la creación de un nuevo derecho, sino más bien, ante el descubrimiento de una nueva dimensión al derecho a la intimidad, pues este se puede entender desde dos perspectivas: una negativa, por la cual el titular de este derecho no desea que se conozcan ciertos aspectos de su vida íntima y, en una perspectiva positiva, que implica el derecho de toda persona de controlar sus propios datos, de disponer de ellos de cualquier modo, divulgándolos o no y, consecuentemente, exigir su actualización, rectificación, corrección o supresión. Este mismo autor afirma que, en el caso de la información que puede obtener la Administración Tributaria para la adecuada determinación de la obligación tributaria, se está ante el “principio de calidad o trascendencia de datos”, el cual exige que los datos recabados sean exactos, por lo que, si es necesario, deben ser actualizados o cancelados y, por otra parte, demanda que aquellos sean pertinentes y no excesivos en relación con las atribuciones propias del ente fiscalizador, es decir, que esta entidad únicamente puede solicitar los datos necesarios para la determinación de obligaciones tributarias y conservarlos por los mismos motivos, suprimiendo los que no sean compatibles con tal finalidad; de lo contrario, da lugar a exigir su cancelación o a negarse a su entrega; y **a.13)** de los aspectos doctrinarios referidos se concluye que, conforme al principio de autodeterminación informativa, el cual deriva del derecho a la intimidad del contribuyente, previsto en el artículo 24 constitucional y, atendiendo a la literalidad de este precepto fundamental, la entidad fiscalizadora no puede pedir de forma periódica la actualización de datos del Registro Tributario Unificado respecto de los nombres



de los accionistas de sociedades mercantiles y su participación social, sin que medie un interés tributario real que pueda justificarse y que permita al contribuyente oponerse sin sufrir consecuencias punitivas o administrativas, lo cual no ocurre en el párrafo impugnado.

b) La frase: “...Vencido dicho plazo sin que se efectúe la actualización o ratificación a que refiere el presente artículo, el contribuyente o responsable no podrá realizar ninguna gestión ante la Administración Tributaria, hasta que cumpla con efectuar la misma.”, confronta los artículos 12, 28 y 29 de la Constitución Política de la República de Guatemala que, respectivamente, consagran los derechos de defensa, petición y libre acceso a tribunales, dependencias y oficinas del Estado, por las razones siguientes: **b.1)** de los últimos dos preceptos constitucionales se observa que es un derecho fundamental de todo administrado dirigir peticiones a la autoridad pública y esta está obligada a tramitarlas y resolverlas conforme la ley; denegar aquel derecho implica también negar el libre acceso a las dependencias del Estado; **b.2)** el párrafo impugnado prevé que los contribuyentes que no actualicen o ratifiquen anualmente su información ante el Registro Tributario Unificado no podrán realizar ninguna gestión ante el ente fiscalizador, hasta que cumplan con efectuar dicha actualización o rectificación; **b.3)** se condiciona la libertad de gestionar ante la Administración Tributaria, al ejercicio de una acción: la rectificación o actualización de los datos contenidos en el Registro Tributario Unificado. Aquella condición opera como consecuencia de una obligación formal de hacer del contribuyente y, según jurisprudencia de esta Corte, la limitación de derechos fundamentales solo se justifica bajo circunstancias excepcionales y debe cumplir ciertos criterios para ser considerada legítima, por cuanto que no se anulan derechos para preservar otros, sino se



regulan para su garantía conjunta y armónica entre los deberes de los administrados y los de la administración pública; **b.4)** se anula el derecho de petición por el incumplimiento de un deber formal del contribuyente; este deber es accesorio de la obligación tributaria principal –es decir, no se relaciona directamente con el fin último de la recaudación, que es obtener ingresos tributarios– y, como tal, no es indispensable para el cumplimiento de la obligación principal. En otros términos, al limitar los derechos de petición y libre acceso a las dependencias públicas, la Administración Tributaria no recauda de manera directa más, sino lo contrario, por no poder determinar la obligación tributaria mediante la presentación de la declaración impositiva; **b.5)** según la jurisprudencia de esta Corte (expedientes 5985-2023, 5763-2013 y 890-2001) los criterios para limitar los derechos fundamentales son: *i.* el principio de legalidad, según el cual la restricción debe estar prevista en una ley formal y no puede ser arbitraria; *ii.* finalidad legítima, que consiste en que la limitación debe responder a un objetivo constitucionalmente válido; *iii.* necesidad, es decir, ser indispensable para alcanzar la finalidad perseguida y no existir medidas más restrictivas para lograr el mismo objetivo; *iv.* proporcionalidad, porque la restricción no debe ser excesiva, sino que el perjuicio causado al derecho limitado no debe ser mayor que el beneficio obtenido; y *v.* temporalidad, pues en muchos casos, la restricción debe ser limitada en el tiempo y no puede ser permanente; **b.6)** la condición prevista en el texto impugnado no responde a una finalidad legítima, pues no cumple un objetivo constitucionalmente válido que justifique la limitación de tales derechos, por cuanto que la ratificación o actualización de datos no es necesaria para el resguardo de la seguridad nacional o el orden público; **b.7)** aunque se pretendiera justificar que, con tal actualización y rectificación se permite una mejor



fiscalización y, a su vez, una mejor recaudación tributaria, siendo esta una razón de orden público, esta justificación no cumple los parámetros de limitación de derechos fundamentales, porque la referida actualización o rectificación de datos no es indispensable para alcanzar una mejor fiscalización, en razón de que: *i.* versa sobre información que no tiene trascendencia tributaria y no es útil para la determinación de tributos; *ii.* es innecesaria para poder fiscalizar al sujeto obligado, en razón de que la Administración Tributaria cuenta con datos previamente suministrados que conforman el Registro Tributario Unificado, lo cual le permite notificarle para requerirle información; de ahí que estos no dejan de ser vigentes y vinculantes para el contribuyente, aunque no se hayan actualizado o rectificado. Además, la citada Superintendencia puede determinar la obligación tributaria con la información existente. De esa cuenta, lo previsto en la norma cuestionada no es el único medio para alcanzar la fiscalización y recaudación, resultando una restricción constitucional desproporcionada y excesiva; **b.8)** señala que esta Corte se ha pronunciado en reiteradas ocasiones respecto a la violación al derecho de petición, cuando su ejercicio se condiciona al cumplimiento de una obligación que no tiene relación con la eficacia de lo exigido (expedientes 4021-2021, 556-2022 y 1968-2020). En esa jurisprudencia se ha indicado que aquel derecho no puede ser limitado al cumplimiento de procedimientos o gestiones formales previstas en una ley, cuando estos no guardan relación directa y proporcional con el objetivo perseguido; ciertamente, la actualización de una base de datos no es una condición indispensable para determinar obligaciones tributarias, puesto que la información contenida en el Registro Tributario Unificado ya está conformada previamente y, de esta se puede desprender cuál es el régimen impositivo del contribuyente y su domicilio fiscal. Es decir, el fin



perseguido –que consiste en una mera actualización de datos, o bien, en la simple ratificación de los ya existentes– no justifica anular completamente el derecho fundamental del contribuyente de poder dirigirse a la Administración Tributaria para hacer solicitudes y gestiones, y esperar de esta una resolución, porque por pretender el cumplimiento de un deber formal se anula un derecho sustantivo; **b.9)** si el Congreso de la República procurara darle coercibilidad al cumplimiento de un deber formal, ejercería el poder sancionador tributario del Estado, mediante la imposición de una sanción administrativa, pero no mediante el desconocimiento absoluto de un derecho fundamental del contribuyente. La interpolación entre el ejercicio del poder sancionador del Estado en materia tributaria y la anulación de derechos fundamentales en sustitución de aquel, hace que el párrafo impugnado sea inconstitucional por contravenir los artículos 28 y 29 del texto supremo y el principio de proporcionalidad previsto en la jurisprudencia de este Tribunal; **b.10)** en conclusión, el derecho de petición consiste en la capacidad del contribuyente de solicitar ante la referida Superintendencia asuntos de su interés y esperar de esta el trámite de la gestión y una resolución razonada; este se vuelve nugatorio por no actualizar o ratificar de manera anual la información en el citado Registro, redundando en violación al principio de legalidad, como parámetro para justificar la limitación de un derecho fundamental y, aunque dicha limitación está prevista en la ley, al no ser proporcional, necesaria, y atender a una finalidad legítima, resulta en una disposición legal arbitraria; y **b.11)** el contribuyente queda en estado de indefensión para hacer valer algún recurso o medio de impugnación, por cuanto que no media audiencia, resolución o actuación administrativa previa que le requiera la información y disponga la anulación de sus derechos fundamentales de petición y de libre



acceso a las dependencias públicas; de esa cuenta, se vulnera, al mismo tiempo, el derecho de defensa del contribuyente, previsto en el artículo 12 del texto supremo.

c) La frase: *“...deberá ser utilizado en todas las relaciones civiles, mercantiles, laborales-patronales, transacciones financieras, notariales, gestiones administrativas y judiciales...”*, transgrede los artículos 28 y 29 de la Constitución, porque: **c.1)** es un derecho fundamental de todo administrado dirigir peticiones a la autoridad pública y esta está obligada a tramitarlas y resolverlas conforme la ley. Indica que esta Corte, en su jurisprudencia, ha indicado que los requisitos necesarios para darle trámite a las solicitudes deben guardar relación con la eficacia de lo exigido y, en los casos en que esto no ocurra se viola el derecho de petición previsto en esos preceptos fundamentales, por incorporar una restricción al libre acceso a las dependencias públicas o tribunales de justicia. Esto se observó en las acciones de inconstitucionalidad general instadas contra disposiciones legales que exigían la presentación del boleto de ornato para poder realizar gestiones ante los registros públicos (expedientes 4021-2021, 556-2022 y 1968-2020); **c.2)** la exigencia de colocar el número de identificación tributaria – NIT– “en todas” las relaciones civiles, mercantiles, laborales-patronales, transacciones financieras, notariales, gestiones administrativas y judiciales, equivale a una restricción desproporcionada, en relación al fin que se pretende obtener, puesto que tal exigencia no tiene fines recaudatorios o de fiscalización. En efecto, muchas relaciones civiles, mercantiles, financieras y acciones judiciales no versan sobre la determinación tributaria que sea de interés para el ente fiscalizador; verbigracia, la presentación de denuncias de naturaleza penal, las gestiones de los ciudadanos ante el Registro Nacional de las Personas para



solicitar inscripciones de su estado civil y certificaciones, las solicitudes de entrega de información ante las distintas oficinas de acceso a la información pública, la autorización notarial de actas de matrimonio, escrituras públicas de última voluntad o testamentos, las solicitudes para obtener pasaporte, licencias de conducir o portación de armas; la celebración de contratos de trabajo y el otorgamiento de mandatos, entre otras; **c.3)** en los casos recién referidos y en muchos otros, el citado número resulta irrelevante, incluso para la misma Administración Tributaria y, además, es restrictivo del libre acceso a tribunales y dependencias del Estado; por ejemplo, la presentación de una querella o demanda no podría efectuarse sin saber el número de identificación tributaria del denunciado o demandado, cuando la consignación de esa información es irrelevante con la pretensión y objeto del proceso; **c.4)** quizá pueda ser proporcionado que, en las relaciones entre contribuyente y Administración Tributaria se pueda exigir el referido número, porque en estas es necesario identificar al contribuyente en los registros internos del ente fiscalizador; sin embargo, en estos casos también es cuestionable la exigencia de tal dato como requisito para darle trámite a cualquier gestión; **c.5)** el artículo 122 del Código Tributario, previó la subsanación de la omisión del número en cuestión y de otros requisitos, prohibiendo el rechazo liminar de las solicitudes; de esa cuenta, se cuestiona por qué, si en las relaciones entre contribuyente y ente fiscalizador no cabe el rechazo por la omisión del citado número, esta sí podría determinar el rechazo de toda gestión por los tribunales de justicia o, en general, por dependencias públicas, cuando en estos ámbitos dicho dato carece de trascendencia tributaria; y **c.6)** confronta el derecho de petición el que, *ex lege*, se exija el número de identificación tributaria en toda solicitud, gestión o petición ante



las dependencias del Estado, en toda acción ante los órganos jurisdiccionales, o bien, en toda actuación notarial o contrato de cualquier índole, siendo dificultoso obtener dicho número de todas las personas relacionadas con estas acciones para poderlo consignar en ellas, o bien, sumamente gravoso el rechazo liminar de sus gestiones, solicitudes o peticiones, así como el rechazo de la inscripción de actos y contratos, por los registros públicos, derivado de la omisión del mencionado número o de su consignación errónea.

B) José Pablo Ceballos Rodas argumentó:

a) la literal f): *“f) Nombres y apellidos completos, razón o denominación social de los accionistas o socios de la persona jurídica y su porcentaje de participación en el capital de esta, cuando corresponda, a través de los medios que para el efecto ponga a su disposición la Administración Tributaria”*, viola el artículo 24 de la ley suprema, porque: **a.1)** este precepto constitucional regula el derecho a la privacidad y, especialmente, a la confidencialidad de la información, libros y registros de las personas; busca proteger a las personas de cualquier intromisión injustificada a sus datos personales, sus comunicaciones y sus libros. Asimismo, prevé que estos solo pueden revisarse en virtud de resolución dictada por juez competente, cumpliendo con las formalidades de ley; **a.2)** acota que el alcance de esta norma fundamental ha sido plasmado en la jurisprudencia de esta Corte, concretamente, en la sentencia dictada en el expediente 7155-2021, en la que se establece que el derecho a la privacidad busca proteger los datos personales y la información y documentación de las personas de intromisiones injustificables; agrega que la limitación a ese derecho debe obedecer a causas justificables y ser proporcionada con el fin que se busca. Expresa que este Tribunal también ha señalado, que la forma de garantizar que las personas no



sean objeto de abusos por parte de la autoridad es que la revisión de la correspondencia, documentos y libros se realice previa autorización judicial. En la sentencia dictada en el expediente 306-2019 se explica que la justificación de limitar el derecho en referencia debe hacerse a través de orden de juez competente, como garantía de las personas de no ser objeto de resoluciones infundadas; es decir, tal orden justifica la limitación al derecho a la privacidad en cada caso particular. Por último, con relación a la información y documentación de carácter tributario, esta Corte ha analizado las normas tributarias y ha determinado su alcance, a fin de proteger la privacidad de las personas. Así, en los fallos dictados en los expedientes 8017-2023 y 1061-2024 consideró que la limitación del citado derecho debe observar los artículos 30, 30 “A” y 30 “C” del Código Tributario. En esas sentencias se indica que, para requerir datos de terceros, la Administración Tributaria debe: *i.* solicitarlos por medio del funcionario facultado para ello; *ii.* solo podrá pedir la información necesaria o indispensable del tercero, para verificar la determinación o generación de tributos de un contribuyente en particular; *iii.* No podrá requerir, a su vez, datos del tenedor de la información del tercero, a menos que aquel sea sujeto de fiscalización y *iv.* el requerimiento debe cumplir el procedimiento previsto en el Código Tributario para esos casos. En conclusión, la garantía del derecho a la privacidad, para efectos tributarios, ya se encuentra regulada en la ley y ha sido interpretada por esta Corte en jurisprudencia consistente; **a.3)** la literal impugnada establece la obligación de los contribuyentes de reflejar en su Registro Tributario Unificado datos de terceras personas, es decir, identificar a sus accionistas y los porcentajes de participación de estos en el capital del contribuyente. Esto viola el derecho a la privacidad y, a su vez, contraviene la línea jurisprudencial de la



Corte, porque la revelación de la información de los terceros (accionistas o socios de las personas jurídicas) no obedece a un análisis técnico y específico de cada uno de los casos de los contribuyentes, ni existe justificación que amerite resolver si es válido, en atención a las circunstancias de cada caso, limitar el derecho a la privacidad de los socios accionistas de las personas jurídicas; **a.4)** el segmento objetado dispone una obligación general que no está sujeta a control jurisdiccional ni a un procedimiento que establezca parámetros objetivos para su implementación, por lo tanto: *i.* no determina que esos datos deban requerirse por medio del funcionario facultado para ello; *ii.* no indica que solo se pueda solicitar información necesaria o indispensable del tercero, para verificar la determinación o generación de tributos de un contribuyente en particular; *iii.* no establece que se pueda requerir información solo en los casos en que su titular también esté sujeto a fiscalización; y *iv.* no prevé que esta deba pedirse cumpliendo con algún procedimiento regulado en el Código Tributario, sino establece una obligación automática o instantánea, no sujeta a un control de proporcionalidad o razonabilidad; **a.5)** la norma impugnada obliga –de manera generalizada e impersonalizada– a revelar los datos de los accionistas o socios de las personas jurídicas, lo cual limita injustificadamente el derecho a la privacidad de esas personas, quienes ven convertida su faceta privada de actuación, en una pública, accesible a cualquier persona, sin que exista un análisis racionalizado que determine si es proporcional, en cada caso, restringir dicho derecho. Esto no solo resulta contradictorio de lo dispuesto en los artículos 30, 30 “A” y 30 “C” del Código Tributario, sino además, es violatorio de los parámetros que permiten tal limitación, previstos por el Tribunal Constitucional; **a.6)** se incumple la garantía de confidencialidad de la información que la ley le impone a la Administración



Tributaria, por cuanto que el Registro Tributario Unificado de los contribuyentes puede ser revisado por cualquier persona que, en cualquier parte del mundo, acceda a la página electrónica de la Superintendencia de Administración Tributaria; para ello, basta con ingresar al sitio web de esa institución y buscar la opción “impresión de RTU”, luego de lo cual debe ingresarse el número de identificación tributaria del contribuyente e, inmediatamente, se despliega la totalidad de la información de este. De esa forma, se podría conocer quiénes son los socios o accionistas de la persona jurídica, sin ningún control de legalidad, proporcionalidad o razonabilidad; y **a.7)** la norma impugnada viola esa garantía constitucional pues impide revisar, caso por caso, si es necesario, conveniente y proporcional a los objetivos que se pretenden cumplir, revelar datos de terceros; es decir, imposibilita que alguna autoridad desarrolle un proceso individualizado de revisión de la relación tributaria y efectúe un estudio técnico y jurídico al respecto, para poder limitar el derecho de los socios y accionistas de las personas jurídicas, de que no se revele su información privada.

b) La frase: “...en todas las relaciones civiles, mercantiles, laborales-patronales, transacciones financieras, notariales, gestiones administrativas y judiciales...”, viola el artículo 24 del magno texto, por las razones siguientes: **b.1)** este precepto constitucional regula el derecho a la privacidad y a la confidencialidad de la información, libros y registros de las personas; asimismo, prevé que esta solo puede revisarse en virtud de resolución dictada por juez competente, cumpliendo con las formalidades de ley; **b.2)** el alcance de esta norma constitucional ha sido plasmado en la jurisprudencia de la Corte, concretamente, en la sentencia dictada en el expediente 7155-2021, en la que se establece que el derecho a la privacidad busca proteger los datos personales y la



información y documentación de las personas de intromisiones injustificables; agrega que la limitación a ese derecho debe obedecer a causas justificables y ser proporcionada con el fin que se busca. Indica que este Tribunal también ha señalado, que la forma de garantizar que las personas no sean objeto de abusos por parte de la autoridad, es que la revisión de la correspondencia, documentos y libros se realice previa autorización judicial. En la sentencia dictada en el expediente 306-2019 se explica que la justificación de limitar el derecho referido debe hacerse a través de orden de juez competente, como garantía de las personas, de no ser objeto de resoluciones infundadas; es decir, justifica la limitación al derecho a la privacidad en cada caso particular. Y, en cuanto a la privacidad de la información, se ha indicado que este no es un derecho absoluto pero que, para su limitación, se requiere de un análisis sobre la conveniencia y la proporcionalidad que conlleva tal restricción; **b.3)** el número de identificación tributaria es el número que la Administración Tributaria le asigna a los contribuyentes y sujetos obligados a efecto de poder entablar con ellos una relación tributaria, permitiéndole identificar a estos sujetos y clasificar toda la información de naturaleza tributaria que les corresponda; **b.4)** la frase impugnada pretende que dicho número no se utilice solamente en los actos y relaciones de carácter tributario, sino también en cualquier relación o actuación de los contribuyentes, sin importar si la relación o actuación tiene una naturaleza tributaria; **b.5)** al utilizar el individuo obligatoriamente el citado número en todas sus actuaciones, está permitiendo que el ente fiscalizador tenga acceso a todos los datos de las personas, aun cuando estos no tengan naturaleza ni efectos tributarios; **b.6)** no obstante, no todas las relaciones o actuaciones civiles, mercantiles, laborales-patronales, transacciones financieras, notariales, gestiones



administrativas y judiciales, tienen carácter tributario, por lo que pretender que las personas utilicen en todas las actuaciones y relaciones de sus distintas actividades el número de identificación tributaria deviene en una intrusión injustificada en la privacidad de las personas; **b.7)** por ejemplo, las gestiones administrativas y judiciales, por definición, no tienen carácter tributario, por lo que aquel requerimiento resulta una intrusión innecesaria; lo mismo sucede con relaciones civiles como el matrimonio, la adopción y la constitución de derechos reales, así como con las relaciones o actuaciones mercantiles –como la designación de representantes y el ejercicio de derechos en asambleas de socios o accionistas–, entre otras, que no tienen carácter ni efectos tributarios y podrían estar sujetas a revisión de la aludida Superintendencia, en contravención de su mandato y de la protección constitucional a la privacidad de la información y documentación de las personas; **b.8)** dar a una autoridad estatal, en este caso a la citada entidad fiscalizadora, la posibilidad de revisar todas las transacciones y actuaciones de una persona individual, aun cuando no tengan naturaleza tributaria, conlleva varios riesgos, tanto en irrespeto a las garantías constitucionales, como en el propio funcionamiento democrático; entre ellos, la pérdida de privacidad, abuso de poder, autocensura y represión, discriminación selectiva, inseguridad jurídica, vulnerabilidad ante filtraciones y jaqueos y desbalance de poder entre el ciudadano y el Estado; **b.9)** la frase objetada permite el uso indiscriminado del número referido y, con ello, que la Administración Tributaria evada la garantía constitucional atinente a que la información de las personas solo puede ser revelada mediante orden de juez competente –quien debe analizar exhaustivamente cada situación particular, a efecto de determinar si es viable o no tal límite–, toda vez que puede tener acceso



a datos que no tienen carácter tributario mediante el simple intercambio de estos con otros entes públicos; **b.10)** acota que esta Corte, en las sentencias dictadas en los expedientes 8017-2023 y 1061-2024, ha analizado el derecho a la privacidad, en contraposición a la posibilidad de que el ente fiscalizador pueda requerir información de transacciones financieras de los contribuyentes, concluyendo que para limitar tal derecho se requiere autorización expresa de juez competente; y **b.11)** la imposición del uso del citado número, para todo tipo de actuación, incluyendo la que no tiene relación o efectos tributarios, conlleva la violación al derecho aludido, porque: *i.* permite que la Administración Tributaria tenga acceso a información que pertenece exclusivamente al ámbito privado de actuación de las personas; *ii.* existe falta de claridad en cuanto a los objetivos del uso indiscriminado de ese número, pues no se establecen los casos y procedimientos que permiten limitar la privacidad de dicha información; *iii.* le otorga un poder de acceso ilimitado a la entidad fiscalizadora sobre datos confidenciales y privados de las personas, sin establecer claramente un procedimiento o garantía que permita validar la proporcionalidad de limitación a ese derecho.

C) La asociación Comité Coordinador de Asociaciones Agrícolas, Comerciales, Industriales y Financieras –CACIF–, objetó los mismos fragmentos legales cuestionados en la acción de inconstitucionalidad planteada por José Pablo Ceballos Rodas –descritos en la literal B) que precede–, denunciando que aquellos violan el artículo 24 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Los argumentos jurídicos de la impugnación son idénticos a los expuestos en la referida acción constitucional, por lo que su réplica, en este segmento, resulta innecesaria.



La citada asociación agregó que la frase: “...Asimismo, los entes encargados del registro de personas individuales y jurídicas deberán proporcionar a la Administración Tributaria, toda la información necesaria que esta requiera para el ejercicio de sus funciones, de forma electrónica, gratuita, ilimitada y en tiempo real.”, transgrede el artículo 24 de la ley suprema, por las razones siguientes: **c.1)** este precepto constitucional regula el derecho a la privacidad y a la confidencialidad de la información, libros y registros de las personas; asimismo, prevé que estos solo pueden revisarse en virtud de resolución dictada por juez competente, cumpliendo con las formalidades de ley; **c.2)** el alcance de esta norma fundamental ha sido plasmado en la jurisprudencia constitucional, concretamente, en la sentencia dictada en el expediente 7155-2021, en la que se establece que el derecho a la privacidad busca proteger los datos personales y la información y documentación de las personas de intromisiones injustificables; agrega que la limitación a ese derecho debe obedecer a causas justificables y ser proporcionada con el fin que se busca. Expresa que este Tribunal también ha señalado, que la forma de garantizar que las personas no sean objeto de abusos por parte de la autoridad es que la revisión de la correspondencia, documentos y libros se realice previa autorización judicial. En la sentencia dictada en el expediente 306-2019 se explica que la justificación de limitar dicho derecho debe hacerse a través de orden de juez competente, en cada caso particular, como garantía de las personas de no ser objeto de resoluciones infundadas. Asimismo, se ha indicado que el derecho en referencia no es absoluto, pero que, para su limitación, se requiere de un análisis sobre la conveniencia y la proporcionalidad que conlleva tal restricción; **c.3)** la norma impugnada se refiere “a cualquier ente encargado del registro de personas individuales y jurídicas”, por lo que debe



entenderse que esa regulación afecta incluso a aquellas personas, entidades u órganos de naturaleza privada que llevan un registro de personas individuales o jurídicas, por el mero hecho de su funcionamiento; tal es el caso, de los órganos de administración de las sociedades, las juntas directivas de las asociaciones, los bancos, las cooperativas, las asociaciones gremiales y, en general, de cualquier ente, en el ámbito del derecho privado e íntimo que una persona pueda desarrollar, sin que tengan efectos tributarios; **c.4)** el segmento cuestionado dispone, de forma general, que cualquier ente encargado del registro de personas individuales y jurídicas debe compartir, sin requisito o limitación alguna definida por ley, cualquier información que la Administración Tributaria pida, con relación a los terceros de quienes tenga datos; **c.5)** según la jurisprudencia constitucional, es evidente que dicha disposición legal no contiene ningún límite o garantía que permita establecer la razonabilidad de cada pretensión de la referida Superintendencia, para que cualquier ente le comparta información que tenga respecto de determinado individuo, es decir, de un tercero; **c.6)** el artículo 24 constitucional regula que la limitación a esta garantía puede realizarse, siempre y cuando la restricción esté contenida en una orden de juez competente, lo que no sucede en el párrafo objetado, en el que se pretende evadir la necesidad de acudir ante juez competente a solicitar y justificar la limitación a aquel derecho de los terceros en cuestión; **c.7)** el contenido de la frase impugnada no está previsto en los casos regulados en el segundo párrafo del referido precepto constitucional, pues estos aluden al requerimiento de libros, documentos y archivos relacionados con el pago de impuestos, pero no se refiere a la información general e ilimitada que, de un tercero, tenga cualquier persona individual o jurídica en los registros privados y dentro de la esfera reservada a la privacidad de las personas; **c.8)** el



segmento objetado viola la garantía constitucional mencionada porque pretende obligar a cualquier persona -incluyendo entes privados- que tenga registros de personas individuales o jurídicas a compartir información privada de terceros, sin que medie orden de juez competente, imponiendo un límite irracional al derecho a la privacidad; **c.9)** dar a una autoridad estatal, en este caso, a la Superintendencia de Administración Tributaria, la posibilidad de revisar toda la información de personas en distintos registros privados, sobre actuaciones realizadas en el ámbito de su esfera privada e íntima, y sin que medie orden de un juez competente que valore la razonabilidad de dicha petición o requerimiento, conlleva varios riesgos, tanto en el irrespeto a las garantías constitucionales que protegen a las personas del abuso de poder, como del propio funcionamiento democrático. Entre esos riesgos se destaca: la pérdida de privacidad, abuso de poder, autocensura y represión, discriminación selectiva, inseguridad jurídica, vulnerabilidad ante filtraciones y jaqueos, y desbalance de poder entre el ciudadano y el Estado; **c.10)** permitir la vigilancia total de las transacciones y actuaciones que los particulares realizan en el ámbito privado e íntimo de su actuar, mediante la posibilidad de requerir a cualquier ente jurídico que registre en sus archivos a personas individuales o jurídicas, aún y cuando no se pueda determinar si esas actuaciones o relaciones tienen carácter tributario, erosiona el derecho a la privacidad y puede llevar a una sociedad en donde todo lo que una persona realice sea observado y potencialmente juzgado arbitrariamente, sin control jurisdiccional ni limitaciones al ejercicio del poder; y **c.11)** el derecho aludido requiere que el juez competente realice un análisis exhaustivo de cada situación particular, a efecto de determinar si es viable o no, limitarlo en un caso específico; contrario a ello, la frase impugnada le otorga un poder de acceso



ilimitado a la Administración Tributaria sobre la información confidencial y privada de las personas, sin establecer con claridad un procedimiento o garantía que permita validar la proporcionalidad de la restricción a dicho derecho.

D) Erick Miguel Castillo López, Carlos Rodolfo Lau Olivarez y Florencio Buenaventura De Mata Furlán, argumentan:

a) La literal f) impugnada, vulnera el principio de seguridad jurídica reconocido en el artículo 2° del magno texto, porque: **a.1)** al reformar el artículo 120 del Código Tributario se disponen nuevos requisitos para la inscripción de una persona jurídica en el Registro Tributario Unificado de la Administración Tributaria, tales como la individualización de los nombres y apellidos de los accionistas o socios de la persona jurídica y su porcentaje de participación en el capital de esta; **a.2)** lo anterior se contrapone al artículo 14 del Código de Comercio, el cual regula que las sociedades mercantiles tienen personalidad jurídica propia y distinta a la de los socios individualmente considerados, y que la responsabilidad para el cumplimiento de las obligaciones tributarias le corresponde al representante legal; esto, a su vez, es congruente con el numeral 2) del artículo 26 del Código Tributario. De esa cuenta, la regulación objetada no distingue entre la personalidad jurídica propia de la persona jurídica, de la de los socios individualmente considerados, lo que genera incertidumbre e inseguridad jurídica; **a.3)** la frase refutada inobserva la ley especial antes relacionada y es incoherente con esta, en razón de que dispone requisitos que se contraponen a la naturaleza y personalidad jurídica propia de las sociedades mercantiles, exhibiendo los nombres y apellidos de sus socios o accionistas, lo cual es irrelevante e innecesario, pues esto posibilita ilegal y arbitrariamente que, al fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de las sociedades



mercantiles, también se fiscalice a sus socios individualmente considerados. Lo anterior provoca incertidumbre, inseguridad jurídica y vulnera la confianza ciudadana porque, para fiscalizar las obligaciones tributarias de las sociedades mercantiles, la ley de la materia prevé el procedimiento respectivo, sin que para ello se vincule a las personas individualmente consideradas; **a.4)** se vulnera la confianza de los ciudadanos al exigir requisitos innecesarios para la inscripción, como contribuyente, de una persona jurídica, pues no se trata de la inscripción de personas individuales; y **a.5)** se exhibe información prohibida, considerada como datos personales sensibles de los socios o accionistas individualmente considerados, conforme lo regula el artículo 9, numeral 2, de la Ley de acceso a la Información Pública.

b) La literal “f)” objetada, también vulnera el derecho al comercio, garantizado en el artículo 43 de la Constitución, en virtud que: **b.1)** regula nuevos requisitos para la inscripción de personas jurídicas en el Registro Tributario Unificado, que contradicen los artículos 14 y 15 del Código de Comercio, los cuales disponen que las sociedades mercantiles tienen personalidad jurídica distinta a la de sus socios o accionistas individualmente considerados, y que aquellos entes se rigen por las estipulaciones de su escritura social y la normativa de ese Código; **b.2)** ordena exhibir los nombres y apellidos de los accionistas de dichas sociedades, así como el monto de sus aportaciones, lo que contraviene la normativa atinente a la creación de las entidades mercantiles y vulnera el derecho a la libertad de comercio, en virtud del cual se garantiza a los habitantes de la República invertir en el Estado mediante la institución de la sociedad mercantil *per se*; como consecuencia, crea condiciones que dificultan el libre comercio y alejan la inversión; **b.3)** las exigencias irracionales previstas en la norma cuestionada no



se vinculan con la personalidad jurídica de las sociedades mercantiles, sino de sus socios o accionistas, en oposición a la ley de la materia antes referida, cuestión que también afecta la seguridad jurídica, la cual es vital para la inversión en cualquier Estado; y **b.4)** el fragmento objetado vulnera el citado artículo 43 constitucional en conexidad con el artículo 2° de la ley suprema, debido a que fija nuevos requisitos arbitrarios que desnaturalizan la creación de las sociedades mercantiles y contravienen su normativa, impidiendo no solo la inversión, sino también, el desarrollo integral de los habitantes de la República de Guatemala.

c) La frase objetada: *“...Las personas que hayan omitido declarar ingresos, bancarizados o no, obtenidos antes de la vigencia de la presente Ley respecto de los cuales no dispongan de documentación para justificar el origen de estos, ni les permita realizar la correcta determinación de la obligación tributaria, deberán presentar una declaración jurada patrimonial con información referida a la fecha de su presentación. Con base a lo dispuesto en el presente artículo, pagarán en concepto de impuesto una tarifa del cinco por ciento (5%) sobre los ingresos no declarados o los inventarios que quiera registrar para el inicio de su contabilidad, lo cual extinguirá a favor de quien lo realiza las obligaciones tributarias respecto de las cuales se llevó a cabo el pago, teniéndose por cumplidas en el modo, tiempo y forma que establece la ley; así como justificará el origen de los recursos bancarizados o no, que guarden relación con los ingresos no declarados o los inventarios que quiera registrar para su incorporación a lo preceptuado en este Decreto.”*, del artículo 21 del citado Decreto 31-2024 del Congreso de la República de Guatemala, transgrede el principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 2° de la ley fundamental, en razón de que: **c.1)** regula el pago, por parte del contribuyente, de un impuesto del cinco por ciento (5%) sobre los



ingresos que no haya declarado y respecto de los cuales no tenga documentación que justifique su origen, a efecto de que se extingan las obligaciones tributarias; **c.2)** esa norma no provee certeza ni seguridad jurídica a las actuaciones de la Administración Tributaria, pues la sola declaración jurada no constituye el parámetro idóneo para justificar el origen de los recursos; **c.3)** se viola la certeza y seguridad jurídica de todos los habitantes de la República, porque permite que se incorporen al sistema financiero nacional recursos procedentes, eventualmente, del crimen organizado. Si bien es cierto, es necesario que las actividades vinculadas con el sector ganadero y agropecuario del país sean objeto de una adecuada regulación, también lo es que no hay certeza jurídica de que las personas que pretendan regular su situación jurídica ante el ente fiscalizador, pertenezcan al sector productivo antes relacionado, sino conformen o deriven de organizaciones criminales. Como consecuencia, la normativa cuestionada ignora el objeto de la Ley contra el Lavado de Dinero u Otros Activos previsto en el artículo 1 de ese cuerpo legal, consistente en “...prevenir, controlar, vigilar y sancionar el lavado de dinero u otros activos procedentes de la comisión de cualquier delito...”, y **c.4)** al regular que la obligación tributaria se extingue con la presentación de la declaración jurada patrimonial y el pago del cinco por ciento (5%) del impuesto sobre los ingresos no declarados, se genera incertidumbre e inseguridad jurídica respecto de la obligatoriedad del cumplimiento de las obligaciones tributarias (pago del impuesto) por parte de todos los habitantes de la República, además de que tal regulación está dirigida únicamente a un segmento de la población.

III. TRÁMITE DE LA INCONSTITUCIONALIDAD

En auto de treinta de abril de dos mil veinticinco, publicado en el Diario de Centro



América el cinco de mayo del mismo año, esta Corte decretó la suspensión provisional de los segmentos normativos denunciados de inconstitucionalidad. Se confirió audiencia por quince días 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 pública.

IV. RESUMEN DE LAS ALEGACIONES

A) El Congreso de la República de Guatemala expresó que los argumentos de confrontación formulados son insuficientes para efectuar el análisis pretendido, porque no se determinó de forma clara y precisa los motivos jurídicos en los que descansa el planteamiento; únicamente se evocaron sentencias constitucionales y se transcribieron normas ordinarias, sin exponer el razonamiento suficiente que fundamente la impugnación y demuestre la colisión normativa que se denuncia, incumpliendo la exigencia de parificación prevista en el artículo 135 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad. Pidió que se declare sin lugar esta acción. **B) La Superintendencia de Administración Tributaria** arguyó: **a)** con relación al artículo 120, literal f), del Código Tributario: **a.1)** no se advierte transgresión al artículo 2° constitucional, por cuanto que: *i.* dicho precepto ordinario fortalece el Estado de Derecho, en resguardo del bien común y de la obligación prevista en el artículo 135, literal c), de la Constitución, así como en cumplimiento del artículo 239 de la ley suprema; *ii.* la información que se requiere para solicitar la inscripción de una persona jurídica adquiere certeza y seguridad jurídica porque es consignada por parte de los contribuyentes o responsables al realizar la gestión administrativa y, en el caso de las sociedades mercantiles, esto lo realiza, de manera directa, el representante legal de la persona jurídica; además queda en resguardo del Registro Tributario Unificado.



Dicho Registro goza de todas las garantías de confidencialidad pues, según el artículo 21 “A”, numeral 2, del Código Tributario, debe observar el carácter reservado de los datos personales, informes, antecedentes tributarios y otros, que se obtienen, en apego a lo previsto en la Ley de Acceso a la Información Pública y en los artículos 44 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria y 101 “A” del Código Tributario; y *iii.* los accionantes tergiversan la interpretación sobre la jurisprudencia constitucional y plantean argumentos tendientes a asegurar la violación al principio de seguridad jurídica pero, en su contenido, la disposición cuestionada no confronta el texto fundamental aludido; contrario a ello, es estable, confiable y predecible, no solo porque fue dictada por el Organismo facultado para emitirla, sino porque la información estará en resguardo de una institución cuyas competencias le permiten y obligan a protegerla de manera adecuada; **a.2)** con relación a la violación al artículo 24 de la norma suprema, indica: *i.* no se vulnera la privacidad de las personas jurídicas; *ii.* los accionantes intentan asumir un derecho a la inviolabilidad de la correspondencia, el cual únicamente aplica a las personas individuales, tal como lo consideró la Corte en la sentencia dictada en el expediente 2622-2006; además, ese derecho no es absoluto, sino está sujeto a ciertos límites que no atañen a las personas jurídicas, por lo que es improcedente la infracción constitucional referida; *iii.* la Administración Tributaria está facultada para revisar libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones y, por ende, no puede revelar ningún dato referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas. De esa cuenta, la información que se consigna en el citado Registro goza de confidencialidad y reserva; *iv.* la renuencia a consignar este tipo de datos, aduciendo –falsamente-



violación a la privacidad, puede ser interpretado como una debilidad de transparencia; v. la información que se consignará para la inscripción de personas jurídicas no se le proporcionará a un tercero, sino obrará en el aludido Registro, el cual cuenta con las garantías necesarias para su protección; vi. con relación al registro de la participación accionaria de los propietarios de las acciones de cada sociedad anónima, Guatemala, con el objeto de ingresar a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), en el año dos mil nueve se comprometió a adoptar estándares internacionales de transparencia e intercambio de información con fines fiscales, por lo que el registro de los accionistas de las sociedades mercantiles cumple este propósito. Debe tomarse en cuenta que el Grupo de Acción Financiera de Latinoamérica (GAFILAT) del año dos mil trece, emitió recomendaciones, dentro de las cuales se sugiere evaluar los riesgos del uso indebido de las personas jurídicas para el lavado de activos o el financiamiento del terrorismo, y adoptar medidas para prevenir su uso indebido, asegurando que la información sea adecuada, precisa y actualizada, para que las autoridades competentes puedan obtenerla o tener acceso a ella de manera rápida y eficiente, a través de un registro, así como tomar las medidas más eficaces para asegurar que las acciones no sean utilizadas para el lavado de activos o el financiamiento del terrorismo. Como consecuencia, el segmento legal cuestionado no colisiona con el citado precepto constitucional, sino le permite al Estado atender aquellas recomendaciones; vii. no obstante lo anterior, los accionantes no realizaron la necesaria confrontación con el artículo 24 constitucional, únicamente aludieron a los artículos 30, 30 “A” y 30 “C” del Código Tributario, normas que regulan las facultades de la Administración Tributaria en la obtención de información para determinar el adecuado cumplimiento de las



obligaciones tributarias de los contribuyentes. Tampoco existe confrontación entre normas de igual jerarquía, por lo que es antitécnico pretender un análisis constitucional basándose en normativa ordinaria que no se refiere al caso concreto; y *viii.* el artículo 120 del Código Tributario, que incluye los segmentos impugnados, regula administrativamente aspectos de información que debe contener el citado Registro Tributario, lo que impone tomar en cuenta que la supuesta “intimidad de la persona” que se alega, no puede corresponder a personas jurídicas, pues estas son entes incorpóreos; de ahí que su registro deba contener todos los elementos que, en conjunto, puedan identificarlas; y **a.3)** en cuanto a la alegada violación del artículo 43 constitucional, expone: *i.* al emitir la norma cuestionada, el Congreso de la República tomó en cuenta dos elementos esenciales: el primero, el establecimiento de límites razonables y proporcionales y, segundo, el interés nacional, en consonancia con la realización del bien común; y *ii.* la norma atacada no atenta contra la libertad de industria, comercio y trabajo; lo que hizo el legislador fue fijar reglas claras para que la Administración Tributaria cuente con la información que le permita cumplir los fines para los que fue creada, al tenor del artículo 3 de su Ley Orgánica; **b)** con relación a la violación al artículo 24 del magno texto, provocada, según se aduce, por el segmento *“Asimismo, los entes encargados del registro de personas individuales y jurídicas deberán proporcionar a la Administración Tributaria, toda la información necesaria que esta requiera para el ejercicio de sus funciones, de forma electrónica, gratuita, ilimitada y en tiempo real.”*, indica: **b.1)** este no es un aspecto de regulación reciente, pues tal cooperación se previó en el artículo 3, literal i), de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, así como en los artículos 30, 30 “A” y 98 numeral 13, del Código Tributario, que obligan a proporcionar información



a esa Superintendencia. De esa cuenta, aunque esa norma haya sido suspendida provisionalmente, por virtud de la presente acción constitucional, la obligación está vigente y es positiva; y **b.2)** reitera que la privacidad es aplicable únicamente a las personas físicas, no así a las jurídicas; **c)** en cuanto a la frase impugnada: *“...deberá ser utilizado en todas las relaciones civiles, mercantiles, laborales-patronales, transacciones financieras, notariales, gestiones administrativas y judiciales...”*, esta disposición está vigente desde el año mil novecientos setenta y cuatro, por virtud del artículo 3 de la Ley de Registro Tributario Unificado y Control General de Contribuyentes, en la cual se regula el uso del Número de Identificación Tributaria, lo que demuestra la deficiencia, inconsistencia e insuficiencia de los planteamientos; **d)** la frase *“...Vencido dicho plazo sin que se efectúe la actualización o ratificación a que se refiere el presente artículo, el contribuyente o responsable no podrá realizar ninguna gestión ante la Administración Tributaria, hasta que cumpla con efectuar la misma.”*, refiere una obligación puramente administrativa, de carácter general y de cumplimiento obligatorio bajo el imperio de la ley, que conlleva actualizar datos tanto de personas físicas como jurídicas en el Registro aludido, lo que no puede generar las limitaciones a las garantías constitucionales que se denuncian, bajo el reiterado argumento de la limitación de derechos, pues se trata de una obligación de actualizar anualmente los datos preexistentes, lo que tiene sustento en los principios de sujeción a la ley y de legalidad, previstos en los artículos 153 y 239 de la Constitución; **e)** en lo atinente al párrafo impugnado contenido en el artículo 21 del Decreto 31-2024 del Congreso de la República, no se expresaron argumentos de confrontación sobre la alegada violación del artículo 12 constitucional, por lo que resulta inviable realizar análisis al respecto; y **f)** no se



expusieron razonamientos de parificación sobre la supuesta vulneración de los artículos 28 y 29 constitucionales; además, algunos de los argumentos de confrontación carecen de claridad, de relación texto-contexto y de razonabilidad, lo que impide al Tribunal Constitucional inmiscuirse en el estudio pretendido. Considera que no se producen las violaciones constitucionales denunciadas por lo que las acciones instadas deben declararse sin lugar. **C) El Ministerio Público** expresó: **a)** los segmentos cuestionados, contenidos en el artículo 120 del Código Tributario violan los artículos 2° y 44 del texto supremo, porque no se encuentra en ellos racionalidad y proporcionalidad, debido a que ese cuerpo legal regula el procedimiento para obtener información respecto de terceros, mediante autorización judicial, a efecto de garantizar la privacidad e inviolabilidad de la información sensible que corresponda a los contribuyentes. De esa cuenta, al existir dicho procedimiento -en los artículos 30, 30 “A” y 30 “C” del Código citado- no es razonable que se hayan incluido las reformas objetadas; **b)** el artículo 24 de la Constitución garantiza la privacidad de la información, la correspondencia y documentación de las personas, por lo que la obtención de esta debe efectuarse necesariamente por medio de autorización judicial; **c)** concretamente, en lo que a la literal f), objeto de impugnación, se refiere, esta viola el derecho mencionado, porque dispone una obligación general que no está sujeta a control jurisdiccional ni a un procedimiento que establezca parámetros objetivos para su implementación; **d)** en cuanto a la frase: “...los entes encargados del registro de personas individuales y jurídicas deberán proporcionar a la Administración Tributaria, toda la información necesaria que esta requiera para el ejercicio de sus funciones, de forma electrónica, gratuita, ilimitada y en tiempo real”, se determina una obligación sin que se sustancie el procedimiento previsto en el Código



Tributario para requerir datos por medio de juez competente; **e)** con relación al requerimiento del Número de Identificación Tributaria en todas las relaciones civiles, mercantiles, laborales-patronales, transacciones financieras, notariales, gestiones administrativas y judiciales, se colige que, efectivamente, la norma permite que la Administración Tributaria tenga acceso a información de las personas, aunque tales datos no tengan naturaleza ni efectos tributarios, lo que constituye una intromisión injustificada en la privacidad de las personas, además de que se incumplen los parámetros de razonabilidad y proporcionalidad; **f)** la frase: *“...Vencido dicho plazo sin que se efectúe la actualización o ratificación a que se refiere el presente artículo, el contribuyente o responsable no podrá realizar ninguna gestión ante la Administración Tributaria, hasta que cumpla con efectuar la misma.”*, tiene vicios de inconstitucionalidad, debido a que la sanción prevista es irrazonable y desproporcionada, y porque requiere que, en todos los casos, sin justificación sobre la trascendencia tributaria, se suministren datos de terceros en forma periódica y se utilice el Número de Identificación Tributaria en toda clase de actividades y operaciones de las personas, aunque no sean de naturaleza tributaria, en contravención a los artículos 12, 24, 28 y 29 de la Constitución. Lo anterior redunda en violación al principio de legalidad, como parámetro para justificar la limitación de un derecho fundamental, porque si bien esa limitación está prevista en ley, al no ser proporcional, necesaria, ni atender a una finalidad legítima, es una disposición ilegal y arbitraria que no justifica anular el derecho de petición; y **g)** en lo concerniente a la impugnación del segmento contenido en el artículo 21 del Decreto 31-2024 del Congreso de la República, se considera que ese apartado normativo viola los principios de seguridad y certeza jurídica, en virtud que no regula con certidumbre si lo previsto en él constituye una



exención de impuestos, lo que debe ser expresamente reulado en la ley tributaria, al tenor del artículo 239 constitucional; aunado a que, como aducen los accionantes, la sola declaración jurada no es parámetro idóneo para justificar el origen de los recursos, lo que tampoco provee certeza a la Administración tributaria. Solicitó que se declare la inconstitucionalidad de las normas cuestionadas.

V. ALEGATOS EN EL DÍA DE LA VISTA PÚBLICA

A) José Roberto Turcios Urrutia, accionante, no evacuó audiencia. **B) José Pablo Ceballos Rodas**, solicitante, replicó los razonamientos del planteamiento de esta acción, agregando lo siguiente: **a)** la literal f) del artículo 120 del Código Tributario es inconstitucional, debido a que la Administración Tributaria ya tiene a su alcance mecanismos legales para auditar a los contribuyentes. Así, por medio de esta acción no se pretende ocultar información, sino salvaguardar aquella que se refiere a terceros, porque para obtenerla se vulnera la garantía prevista en el artículo 24 constitucional, por virtud del cual se le garantiza al individuo los límites del poder público; y **b)** la segunda frase impugnada: “... *en todas las relaciones civiles, mercantiles, laborales-patronales, transacciones financieras, notariales, gestiones administrativas y judiciales...*”, constituye una intromisión injustificada de la Administración Tributaria, que resultaría en un mecanismo de control absoluto por parte de ese ente fiscalizador, más allá de las facultades que le otorga la ley, es decir, en abuso de poder. Esa frase no solo vulnera el citado artículo 24 del magno texto, sino también el artículo 140 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que prevé que el Estado se organiza para garantizar a sus habitantes el goce de sus derechos y de sus libertades. El ejercicio de estas libertades no puede estar sujeto a un control abusivo, debido a



que, según la ley, los ciudadanos pueden hacer lo que la ley no les prohíbe, en contraposición a la Superintendencia de Administración Tributaria, que se supedita a las facultades que la ley establece. Asimismo, esa frase impone un mecanismo tributario para relaciones que no tienen efectos tributarios, toda vez que el actuar diario de los contribuyentes no necesariamente implica obligaciones tributarias, pues no todas sus actividades tienen trascendencia tributaria. Pidió que se declare con lugar esta acción. **C)** La asociación civil denominada **Comité Coordinador de Asociaciones Agrícolas, Comerciales, Industriales y Financieras –CACIF–** reiteró lo expresado en el planteamiento de la presente garantía, y agregó: **a)** las tres frases que impugna del artículo 120 del Código Tributario violan el derecho a la privacidad e intimidad de las personas, y son un abuso de derecho de la autoridad contra el ciudadano; **b)** el artículo 24 de la ley fundamental se puede analizar desde la óptica de la garantía de privacidad al ciudadano y desde la perspectiva de las capacidades de la Administración Tributaria para acceder a la información de naturaleza tributaria de los contribuyentes. La ley armoniza ambos derechos, al determinar que la Administración Tributaria puede requerir a los contribuyentes sujetos a fiscalización, datos relevantes de naturaleza tributaria y, si estos atañen a terceras personas, aquel ente debe proceder conforme el citado artículo 24 y solicitarlos por orden de juez, quien debe validar que la petición es razonable y determinar si es procedente; **c)** en lo que se refiere a la impugnación de la literal f), la violación constitucional que se denuncia no es al derecho de la persona jurídica que entregue esa información, sino al de los accionistas, pues se revela información que es privada. Adicionalmente, se obliga a consignar esos datos en el Registro Tributario Unificado, por lo que cualquier persona, no solamente el ente



fiscalizador, podría acceder a ellos, sin ninguna garantía de confidencialidad; **d)** en lo atinente a la frase: “...*en todas las relaciones civiles, mercantiles, laborales-patronales, transacciones financieras, notariales, gestiones administrativas y judiciales...*” del artículo 120 del Código Tributario, se subraya que en esta se incluyen gestiones que no tienen naturaleza o efecto tributario; además, la Administración Tributaria no tiene el “supra poder” de controlar y fiscalizar todas las actividades de los contribuyentes, ni de decidir qué información tiene naturaleza tributaria y cuál no; **e)** la redacción de la frase: “...*Asimismo, los entes encargados del registro de personas individuales y jurídicas deberán proporcionar a la Administración Tributaria, toda la información necesaria que esta requiera para el ejercicio de sus funciones, de forma electrónica, gratuita, ilimitada y en tiempo real*”, del artículo 120 del Código Tributario, es peligrosa, porque se refiere a cualquier ente jurídico, no indica “registro público”, por lo que la obligación de revelar información de terceros al fisco es ilimitada; de ahí que esa norma es contraria a los principios de libertad, básicos de un sistema republicano; y **f)** la Superintendencia de Administración Tributaria, al evacuar audiencia en este proceso constitucional, señaló dos aspectos que estima relevantes: el primero, que no existe el derecho a la privacidad para las personas jurídicas, expresando un mal entendimiento de las sentencias del Tribunal Constitucional; no obstante, la impugnación que en esta vía se realiza no atañe al derecho de las personas jurídicas, sino al de cualquier persona, de mantener, en el ámbito privado, información que le es íntima y que no tenga una justificación razonable y validada por juez, para que deba ser revelada. Y, el segundo, que el Decreto 25-71 del Congreso de la República está vigente desde el año mil novecientos setenta y uno, y dispone que el Registro Tributario Unificado obliga a utilizar el número de



identificación tributaria en todas las transacciones, al igual que el artículo 120 del Código Tributario –en el que se incluyen las frases objetadas–; sin embargo, esa afirmación es incorrecta, porque en aquel Decreto sí se dispone que el citado número debe usarse en todas las actuaciones que tengan carácter tributario y, lo más importante, es que aquella normativa quedó derogada tácitamente por el artículo 187 del Código tributario, al derogar expresamente todas las disposiciones legales que se oponían a este. Pide que se declare con lugar esta acción. **D) Erick Miguel Castillo López, Carlos Rodolfo Lau Olivarez y Florencio Buenaventura De Mata Furlán, postulantes,** no evacuaron. **E) El Congreso de la República de Guatemala,** de manera escrita, reiteró los argumentos expuestos al evacuar la audiencia conferida. Pidió que se declare sin lugar la presente acción. **F) La Superintendencia de Administración Tributaria** replicó lo argüido al evacuar audiencia en esta acción y agregó: **a)** el Registro Tributario Unificado es operado directamente por el contribuyente, sin intermediarios y sin operadores; puede ser el desconocimiento sobre la operación registral lo que genere desconfianza a los accionantes. Bajo ese contexto, el citado Registro brinda garantía de que la información que se proporciona, goza de respeto a la confidencialidad y reserva; **b)** en cuanto al artículo 21 objetado, el legislador ordinario emitió esa norma en el marco de sus facultades constitucionales y conforme al principio de legalidad previsto en el artículo 239 del magno texto; y **c)** insistió en que los planteamientos carecen de la debida parificación entre las disposiciones legales impugnadas y las constitucionales que se aducen vulneradas. Pidió que se deniegue esta garantía constitucional. **G) El Ministerio Público** repitió lo expuesto al evacuar la audiencia que se le confirió en esta vía. Pidió que esta acción se declare con lugar.



CONSIDERANDO

-I-

Tesis Fundante

Es función esencial de esta Corte, la defensa del orden constitucional, siendo el órgano competente para conocer de las acciones promovidas contra leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general, objetadas total o parcialmente de inconstitucionalidad.

En su labor, con el único objeto de hacer prevalecer la supremacía de la Constitución, como norma fundamental del ordenamiento guatemalteco, procede al estudio analítico requerido, a fin de determinar si las normas impugnadas contravienen o no las disposiciones de aquella. De evidenciar tal contradicción, deberá proceder a la declaratoria respectiva, quedando sin vigencia la disposición inconstitucional; en caso contrario, la desestimación de la pretensión deviene imperativa.

En ese sentido, procede la acción directa de inconstitucionalidad de una ley, cuando las disposiciones legales objetadas, imponen la revelación a la Administración Tributaria de información ilimitada, que carece de trascendencia tributaria, o bien si, teniéndola, soslayan los procedimientos legalmente previstos para ello, restringiendo, arbitraria e injustificadamente, el derecho a la privacidad y confidencialidad de la información, garantizado en el artículo 24 de la ley suprema.

-II-

Síntesis de los planteamientos

Promueven acciones de inconstitucionalidad de ley de carácter general, parcial: **A)** José Roberto Turcios Urrutia, objetando: **a)** la literal f); **b)** la frase:



“...deberá ser utilizado en todas las relaciones civiles, mercantiles, laborales-patronales, transacciones financieras, notariales, gestiones administrativas y judiciales...”; y c) el enunciado: “...Vencido dicho plazo sin que se efectúe la actualización o ratificación a que refiere el presente artículo, el contribuyente o responsable no podrá realizar ninguna gestión ante la Administración Tributaria, hasta que cumpla con efectuar la misma.”; contenidas en el artículo 19. B) José Pablo Ceballos Rodas, impugnando: a) la literal f) citada en el inciso A), subliteral a), que antecede; y b) la frase: “...en todas las relaciones civiles, mercantiles, laborales-patronales, transacciones financieras, notariales, gestiones administrativas y judiciales...”, ambas del artículo 19. C) la asociación civil denominada Comité Coordinador de Asociaciones Agrícolas, Comerciales, Industriales y Financieras –CACIF– contra los mismos fragmentos legales objetados en la acción descrita en la literal B) que precede y, contra la frase “...Asimismo, los entes encargados del registro de personas individuales y jurídicas deberán proporcionar a la Administración Tributaria, toda la información necesaria que esta requiera para el ejercicio de sus funciones, de forma electrónica, gratuita, ilimitada y en tiempo real.”, todos del artículo 19. Y D) Erick Miguel Castillo López, Carlos Rodolfo Lau Olivarez y Florencio Buenaventura De Mata Furlán, impugnando: a) la literal f) del artículo 19 y b) la frase: “...Las personas que hayan omitido declarar ingresos, bancarizados o no, obtenidos antes de la vigencia de la presente Ley respecto de los cuales no dispongan de documentación para justificar el origen de estos, ni les permita realizar la correcta determinación de la obligación tributaria, deberán presentar una declaración jurada patrimonial con información referida a la fecha de su presentación. Con base a lo dispuesto en el presente artículo, pagarán en concepto de impuesto una



tarifa del cinco por ciento (5%) sobre los ingresos no declarados o los inventarios que quiera registrar para el inicio de su contabilidad, lo cual extinguirá a favor de quien lo realiza las obligaciones tributarias respecto de las cuales se llevó a cabo el pago, teniéndose por cumplidas en el modo, tiempo y forma que establece la ley; así como justificará el origen de los recursos bancarizados o no, que guarden relación con los ingresos no declarados o los inventarios que quiera registrar para su incorporación a lo preceptuado en este Decreto.”, regulada en el artículo 21; todos los preceptos previstos en el Decreto 31-2024 del Congreso de la República de Guatemala, Ley para la Integración del Sector Productivo Primario y Agropecuario, que reformó el artículo 120 del Código Tributario.

En términos generales, los accionantes afirman que los segmentos legales denunciados violan los artículos 2º, 12, 24, 28, 29 y 43 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Los argumentos concretos de cada una de las impugnaciones quedaron reseñados en el apartado respectivo del presente fallo.

Previo a efectuar el estudio de rigor, se estima necesario aclarar que la primera acción de inconstitucionalidad promovida (expediente 2587-2025) y la última ((expediente 2612-2025), cuestionan algunas frases del artículo 19 de la Ley para la Integración del Sector Productivo Primario y Agropecuario, Decreto número 31-2024 del Congreso de la República, por virtud del cual se reformó el artículo 120 del Código Tributario; de ahí que, por técnica jurídica y debido a la identidad de su contenido normativo, esta Corte hará referencia a este último precepto para reseñar aquellas impugnaciones.

-III-

**De la debida confrontación entre las normas cuestionadas y las
constitucionales que se estiman infringidas**



Debido a la trascendencia de la declaratoria de inconstitucionalidad de las leyes, reglamentos y disposiciones de carácter general, esta garantía constitucional requiere necesariamente que quien la plantea realice el enjuiciamiento de la normativa impugnada, con el objeto de exponer su disconformidad con la normativa suprema. Por ello, es imprescindible que la solicitud observe una serie de presupuestos fundamentales que permitan al Tribunal Constitucional efectuar ese análisis de fondo, a efecto de establecer si el texto supremo es contrariado por una norma de inferior jerarquía.

Al respecto, esta Corte ha precisado como presupuestos: **a)** la cita precisa de la norma jurídica a la cual se acusa de transgresión constitucional, que debe gozar de generalidad y vigencia; **b)** el señalamiento expreso del precepto constitucional que se estima violado; y **c)** la tesis del postulante, que implica la exposición de razonamientos jurídicos suficientes que permitan al Tribunal evidenciar la colisión existente entre la ley ordinaria y cada una de las disposiciones de rango constitucional que se denuncian como violadas.

En concordancia con lo anterior, este Tribunal, ha manifestado que: “... el principio de imparcialidad de la jurisdicción constitucional y los serios efectos jurídicos inherentes a la declaratoria de inconstitucionalidad de leyes (lato sensu) que se objetiviza en la determinación de su vigencia y examen de vicio para declarar su eventual exclusión del ordenamiento jurídico nacional, han servido de punto de partida para que esta Corte, con apoyo en lo preceptuado en el artículo 135 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, exija que el accionante realice en su planteamiento un análisis concreto, individual y comparativo entre la norma impugnada y la de naturaleza constitucional que se estima violada, de modo tal que el Tribunal quede adecuadamente posibilitado



para hacer el análisis de constitucionalidad que le compete. El planteamiento de la acción de inconstitucionalidad requiere la indispensable congruencia entre lo expuesto y pedido, la identificación correcta de la ley, reglamento o disposición de observancia general que se cuestione y el análisis comparativo entre cada uno de los artículos objetados en contraposición con las normas constitucionales que se estimen violadas. En ausencia de tales condiciones el examen es inviable, por cuanto el Tribunal constitucional no puede subrogar la voluntad del impugnante...". (Sentencias de veinte de diciembre de dos mil veintitrés, diecinueve de diciembre de dos mil veinticuatro y trece de febrero de dos mil veinticinco, dictadas en los expedientes 6237-2023, 6288-2023 y 6295-2023, acumulados; 5519-2024 y 4001-2024, respectivamente).

Es importante agregar que los requisitos aludidos, indispensables para un adecuado planteamiento, son complementados por lo dispuesto en el artículo 12, literal f), del Acuerdo 1-2013 de esta Corte, que exige la observancia obligatoria por el solicitante de la inconstitucionalidad, de expresar en forma separada, razonada y clara los motivos jurídicos en que descansa la denuncia.

La omisión de precisar el razonamiento, con cita de las premisas lógico-jurídicas en que se basa el planteamiento, produce la imposibilidad de concatenarlas para decidir sobre la materia sometida a conocimiento del Tribunal.

En ese contexto, al verificar el cumplimiento de los presupuestos fundamentales antes señalados, tomando en consideración el señalamiento sobre su aparente inobservancia, efectuado tanto por el Congreso de la República de Guatemala como por la Superintendencia de Administración Tributaria, al evacuar las audiencias que se les confirieron en este proceso constitucional, se observan algunas deficiencias técnicas en dos de los planteamientos presentados, las



cuales se destacan a continuación:

A) Con relación a la denuncia de inconstitucionalidad formulada por **José Roberto Turcios Urrutia**, se advierte lo siguiente: **a)** al impugnar la literal f) del artículo 120 del Código Tributario, se señaló la supuesta violación a los artículos 12 y 24 de la Constitución Política de la República de Guatemala; sin embargo, se obvió realizar el ejercicio de parificación jurídica en términos concretos, razonados y claros, respecto del primer precepto constitucional referido, debido a que los argumentos expuestos giran solamente en torno al artículo 24 del texto fundamental, por lo que el estudio pretendido se desarrollará únicamente en lo atinente a la aparente vulneración de este último.

Cabe agregar que, contrario a lo argüido puntualmente por la citada Superintendencia, la labor de parificación normativa no se efectuó entre aquel inciso –el f)– y los artículos 30, 30 “A” y 30 “C” del Código Tributario, estableciéndose que estas normas se citaron como apoyo a los juicios expresados sobre la supuesta vulneración al artículo 24 del magno texto, los cuales se estiman suficientes para efectuar el estudio solicitado.

Y **b)** en cuanto a la frase “...Vencido dicho plazo sin que se efectúe la actualización o ratificación a que refiere el presente artículo, el contribuyente o responsable no podrá realizar ninguna gestión ante la Administración Tributaria, hasta que cumpla con efectuar la misma.”, del artículo 120 del Código Tributario, se considera que se incumplió el requisito de expresar, en forma separada, razonada y clara, los motivos en que se basa la impugnación.

Lo anterior, porque en el planteamiento se menciona la jurisprudencia de esta Corte relacionada con el derecho de petición y con los criterios para limitar derechos fundamentales, se alega la intrascendencia tributaria de la información



que debe ser actualizada en el Registro Tributario Unificado, y se afirma que se lesionan los principios de legalidad y de proporcionalidad; sin embargo, los argumentos expuestos se dirigen a señalar, en conjunto, la supuesta violación a los artículos 12, 28 y 29 de la ley suprema, obviando efectuar el ejercicio comparativo entre la frase cuestionada y cada una de las normas constitucionales que se aducen violadas, así como proponer la correspondiente tesis que explique, mediante razonamientos jurídicos claros, separados y suficientes, en qué consisten las transgresiones constitucionales que se denuncian.

Esas deficiencias técnicas le impiden a esta Corte realizar el examen pretendido sobre la denuncia de inconstitucionalidad de la frase indicada, por lo que esta se excluye del análisis del planteamiento de inconstitucionalidad referido.

B) Con respecto a la acción de inconstitucionalidad instada por **Erick Miguel Castillo López, Carlos Rodolfo Lau Olivarez y Florencio Buenaventura De Mata Furlán**, se determina lo siguiente: **a)** la confrontación entre la multicitada literal f) del artículo 120 del Código Tributario y el artículo 43 de la Constitución Política de la República de Guatemala es insuficiente para viabilizar el estudio pretendido, en virtud que se limita a afirmar que se crean condiciones que dificultan el libre comercio y alejan la inversión, así como a indicar que esta supuesta transgresión se relaciona con el artículo 2° constitucional, sin explicar las razones por las cuales estima que el contenido del segmento legal objetado vulnera las garantías previstas en aquel precepto fundamental.

Y **b)** los argumentos de impugnación de la frase contenida en el artículo 21 del Decreto número 31-2024 del Congreso de la República, son escasos para efectuar el examen requerido, porque constituyen afirmaciones generales, basadas en apreciaciones fácticas e hipotéticas, que impiden desarrollar un



análisis técnico-jurídico detallado sobre el contenido normativo cuestionado, mediante el cual se logre advertir con claridad por qué se produce la violación constitucional denunciada.

Como consecuencia, los segmentos legales recientemente puntualizados no pueden ser objeto de estudio por parte de esta Corte, respecto de las citadas acciones.

-IV-

Del derecho a la privacidad y confidencialidad de la información regulado en el artículo 24 constitucional.

El artículo 24 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula: *“Inviolabilidad de correspondencia, documentos y libros. La correspondencia de toda persona, sus documentos y libros son inviolables. **Solo podrán revisarse o incautarse, en virtud de resolución firme dictada por juez competente y con las formalidades legales.** Se garantiza el secreto de la correspondencia y de las comunicaciones telefónicas, radiofónicas, cablegráficas y otros productos de la tecnología moderna.*

Los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones, podrán ser revisados por la autoridad competente de conformidad con la ley. Es punible revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas, con excepción de los balances generales, cuya publicación ordene la ley.

Los documentos o informaciones obtenidas con violación de este artículo no producen fe ni hacen prueba en juicio.”. (Las negrillas se añadieron).

Esta Corte ha considerado jurisprudencialmente que este precepto



fundamental reconoce el derecho a la privacidad; es decir, resguarda un derecho personalísimo –atinente exclusivamente al ser humano– que permite sustraer a las personas de la publicidad o de otras turbaciones a su vida privada y a su intimidad, protegiéndolas de cualquier intromisión ilegítima, arbitraria o infundada, por ejemplo, a sus datos y actividades –personales, familiares, sociales o gremiales–, documentos y medios de comunicación. (En similar sentido, las sentencias de veintiséis de abril de dos mil siete, veintitrés de mayo de dos mil diecinueve y uno de junio de dos mil veintitrés, dictadas en los expedientes 2622-2006, 306-2019 y 7155-2021, respectivamente).

Tal derecho se encuentra garantizado en instrumentos internacionales de Derechos Humanos —artículos 12 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, 17 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y 11 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos— que coinciden en que esta garantía implica no solo la abstención de interferencias injustificadas, abusivas o arbitrarias por parte de terceros o del Estado, sino también la adopción de medidas positivas para garantizar la salvaguarda de la vida privada y la dignidad de la persona frente a acciones que puedan vulnerarlas.

Así, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha sostenido que “...el derecho a la vida privada (...) va más allá del derecho a la privacidad. (...) La protección a la vida privada abarca una serie de factores relacionados con la dignidad del individuo, incluyendo, por ejemplo, la capacidad para desarrollar la propia personalidad y aspiraciones, determinar su propia identidad y definir sus propias relaciones personales. El concepto de vida privada engloba aspectos de la identidad física y social, incluyendo el derecho a la autonomía personal, desarrollo personal y el derecho a establecer y desarrollar relaciones con otros



seres humanos y con el mundo exterior...” (Caso Artavia Murillo y otros Vs. Costa Rica; sentencia de veintiocho de noviembre de dos mil doce, párrafo ciento cuarenta y tres).

En ese contexto, para tutelar el derecho en cuestión, el artículo 24 constitucional prevé el secreto e inviolabilidad de la correspondencia y demás formas de comunicación privada, salvo su revisión e incautación en virtud de resolución firme dictada por juez competente.

Además, esa disposición fundamental determina que los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones, podrán ser revisados por la autoridad competente *“de conformidad con la ley”*.

Lo anterior significa que el derecho a la privacidad no es absoluto, pues su limitación es viable ante las necesidades sociales y los intereses públicos. De ahí que, de conformidad con dicho precepto constitucional, puede accederse a información privada, por expresa orden judicial o por mandato de ley y con las formalidades que esta prevea.

En ese sentido, la restricción a dicha garantía debe pretender un fin legítimo y responder al principio de proporcionalidad, a fin de no desconocer su contenido sustancial, al punto de anularlo, sino procurar su justo equilibrio con la realización de una finalidad constitucional.

Asimismo, en lo que respecta a la materia tributaria, una vez proporcionada la información privada a la autoridad que corresponda, su tratamiento también debe armonizar con el derecho aludido, porque la norma constitucional bajo análisis, al considerar punible la revelación de aquella información, impone el deber de seguridad, es decir, de resguardarla, lo que se traduce en una garantía



de confidencialidad.

-V-

**De los argumentos que sustentan la denuncia de inconstitucionalidad de la
literal f) del artículo 120 del Código Tributario**

El inciso cuestionado dispone: “...*Los contribuyentes o responsables deben presentar solicitud de inscripción (...) que contendrán como mínimo lo siguiente: f) Nombres y apellidos completos, razón o denominación social de los accionistas o socios de la persona jurídica y su porcentaje de participación en el capital de esta, cuando corresponda, a través de los medios que para el efecto ponga a su disposición la Administración Tributaria;*” (El subrayado fue añadido para destacar el segmento objetado).

Inicialmente, debe indicarse que, por razón de método, el estudio solicitado comenzará con los planteamientos presentados por José Roberto Turcios Urrutia, José Pablo Ceballos Rodas y la asociación civil “Comité Coordinador de Asociaciones Agrícolas, Comerciales, Industriales y Financieras” –CACIF– en virtud que, no solo fueron promovidos en esa secuencia, sino coinciden en denunciar que la literal antes transcrita, a su criterio, colisiona con el artículo 24 del magno texto, para lo cual expresaron algunos argumentos idénticos y otros, similares o complementarios, que viabilizan su examen conjunto.

La primera de las acciones instadas cuestiona, fundamentalmente, la trascendencia tributaria de la información aludida en esa literal, por considerar que no es útil, razonable ni necesaria, para la determinación de alguna obligación tributaria, sino lo es solamente dentro de un contexto ulterior, del cual se desprenda duda razonable sobre la determinación incorrecta o falta de determinación de la obligación tributaria, en cuyo caso, la entidad fiscalizadora



debe generar un requerimiento de información que permita medir y justificar el interés fiscal en su obtención. Esto porque, actualmente, los dos casos en los que al ente fiscalizador podría interesarle la obtención de los nombres de los accionistas o titulares del capital de una sociedad mercantil son: por la venta de acciones o participaciones sociales para la determinación de ganancias de capital y por la distribución de utilidades que genera rentas de capital por dividendos. En ambos casos, se trata de fiscalizar la determinación del Impuesto sobre la Renta y, solo en estos se justificaría la obtención de aquellos datos. Añade que el suministro de dicha información constituye un deber formal que, de incumplirse, generaría consecuencias punitivas o administrativas y, además, imposibilitaría realizar gestiones administrativas ante la Administración Tributaria.

La segunda y tercera acciones promovidas se enfocan, principalmente, en que el segmento legal objetado obliga, injustificadamente, a reflejar en el Registro Tributario Unificado de los contribuyentes datos atinentes a terceras personas – identificar a sus accionistas y los porcentajes de participación de estos en el capital de la sociedad contribuyente–, lo que se opone a los parámetros que permiten limitar el derecho en mención, los cuales han sido plasmados en la jurisprudencia de esta Corte. Añaden que el citado Registro puede ser revisado por cualquier persona que, en cualquier parte del mundo, acceda a la página electrónica de la Superintendencia de Administración Tributaria, por lo que podría conocerse quiénes son los socios o accionistas de la persona jurídica, sin ningún control de legalidad, proporcionalidad o razonabilidad.

Los citados planteamientos concuerdan en los aspectos relevantes siguientes:

A) Ese inciso no indica que dicha información deba suministrarse



únicamente cuando su tenedor también esté sujeto a fiscalización, ni precisa que solo se puedan solicitar datos necesarios o indispensables del tercero, para verificar la determinación o generación de tributos de un contribuyente en particular. Es decir, no delimita que la revelación de tal información sea solamente en los casos en que esta sea útil para la determinación de alguna obligación tributaria (trascendencia tributaria).

B) Se obliga *-ex lege-* a proporcionar dichos datos de manera injustificada, automática o instantánea, periódica, generalizada, sin reserva y sin excepciones o limitaciones. Esto, porque tal deber no está sujeto a control jurisdiccional, ni se prevé que aquellos deban ser requeridos, cumpliendo con algún procedimiento regulado en el Código Tributario.

Al respecto, se aduce que al contribuyente no se le comunica anticipadamente la utilidad de lo pedido, pues no media alguna resolución previa que justifique el propósito tributario de la captación de datos y, en su caso, le permita oponerse a entregarlos o realizar alguna gestión administrativa. Agregan, que la norma en cuestión no dispone que el requerimiento deba efectuarse por medio del funcionario facultado para ello, lo cual impide analizar cada uno de los casos de manera técnica y específica, a fin de revisar si la revelación de tales datos es necesaria, proporcional y razonable, para los objetivos que se pretenden cumplir y así, justificar la restricción a este derecho.

C) Lo anterior es contrario a los artículos 30, 30 “A” y 30 “C” del Código Tributario, que regulan las facultades de la Superintendencia de Administración Tributaria para requerir información, tomando en consideración el derecho a la intimidad previsto en el artículo 24 constitucional.

Para dilucidar si la literal impugnada viola el derecho a la privacidad



constitucionalmente protegido, o si es congruente con este, es necesario, en principio, establecer si la información referida en ella atañe a la vida privada de los sujetos a los que se refiere y, de ser así, verificar si su revelación está legalmente justificada, para lo cual corresponde efectuar un juicio de proporcionalidad, lo que implicará, a su vez, determinar si los datos en cuestión tienen trascendencia tributaria.

-VI-

Del estudio de la denuncia de inconstitucionalidad de la literal f) del artículo

120 del Código Tributario

Procede ahora analizar los aspectos recientemente delineados.

En lo atinente a la naturaleza de los datos pretendidos, consistente en los *“...Nombres y apellidos completos, razón o denominación social de los accionistas o socios de la persona jurídica y su porcentaje de participación en el capital de esta...”*, se advierte que los primeros aluden a la identificación de las personas individuales que son socias o accionistas de una sociedad, tomando en consideración que, si dichos socios o accionistas son personas jurídicas, estas, al registrarse o actualizar sus datos en el Registro Tributario Unificado también deben, por virtud de esa misma disposición legal, informar los nombres y apellidos completos de sus socios o accionistas— lo que constituye un atributo de su personalidad.

Cabe mencionar que el nombre es información que las personas utilizan para identificarse públicamente en sus relaciones sociales, laborales, profesionales y de otra índole, así como para desarrollar actos civiles, administrativos y legales, por lo que su común utilización y revelación, por parte de su titular, no atenta contra su privacidad o intimidad.



Ahora bien, en el caso bajo análisis, adquiere especial relevancia el hecho de que no son los individuos, a quienes identifican aquellos nombres, los obligados a proporcionar sus datos; estos tampoco son revelados por algún registro público, derivado de una exigencia legal, sino que el mandato contenido en el precepto objetado se dirige a un tercero que ha brindado esa información en un contexto privado y no público.

De ahí que, el nombre de una persona individual, ligado a su porcentaje de participación en el capital social de una sociedad, constituyen datos personales vinculados a la vida privada y a la autonomía individual de aquel sujeto, pues, por su medio, se revelan sus vínculos corporativos e información de carácter económico. Ciertamente, el porcentaje de participación en el capital social representa las aportaciones de cada uno de los socios, lo que incide en sus derechos económicos y políticos dentro de la sociedad y, consecuentemente, tiene efectos en la distribución de utilidades sociales y otros beneficios.

En ese sentido, la norma cuestionada se ubica en un contexto privado, dentro del cual se ha generado y conservado la información referida; de ahí, se determina que el derecho a la privacidad que se aduce violado no solo incluye la identidad personal –reflejada en el nombre de cada socio o accionista–, sino también la esfera económica individual –origen, administración y destino de los medios materiales–, por cuanto este ámbito, en principio, solo interesa al individuo. Por ello, la obligación de suministrar dicha información constituye una intromisión en la privacidad de los sujetos a los que se refiere.

Sin embargo, los datos económicos y financieros de una persona permiten revelar determinada conducta fiscal y, por ende, pueden ser conocidos por el Estado, con fundamento en la obligación ciudadana de contribuir a los gastos



públicos, prevista en el artículo 135, literal d), de la Constitución –la cual incluye el deber de colaboración con la Administración Tributaria, al proporcionarle información con relevancia tributaria–, siempre que tal injerencia se realice de conformidad con la ley, como lo prevé el artículo 24 del texto supremo. De esa manera, el derecho a la privacidad encuentra límite en el deber aludido y, este, en aquella garantía, a fin de no anular su contenido esencial sino de armonizar ambas exigencias constitucionales.

Así, la citada Superintendencia, en ejercicio de sus facultades de fiscalización, supervisión y control del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, no solo está facultada, sino obligada, por virtud de la ley suprema y del artículo 98 del Código Tributario –entre otras normas incluidas en ese Código que más adelante se analizarán–, a requerir a toda persona información relacionada con asuntos tributarios, incluso la concerniente a la situación económica de los sujetos pasivos, de cuyo análisis pueda conocer su capacidad económica y determinar, equitativamente, la medida en la que deben contribuir a los gastos del Estado.

Cabe subrayar que lo anterior no constituye una facultad discrecional u omnímoda de aquel ente público, sino un poder reglado que debe llevarse a cabo de conformidad con lo dispuesto en la ley y para el fin concreto previsto en el citado artículo 24 constitucional.

De esa cuenta, la entidad fiscalizadora puede obtener información por suministro, cuando la obligación de proporcionarla está regulada en la ley, por lo que no hay necesidad de que sea requerida (deber de carácter general) y, por captación, cuando dicho ente le pide a determinada persona que dé cierta información, de manera que, si no la requiriera, no se le proporcionaría. En ambos



casos, debe observarse el límite constitucional dentro del cual se justifica restringir el derecho a la privacidad e intimidad de las personas.

La literal objetada que ahora se analiza se enmarca en la primera de aquellas modalidades, dado que impone a las personas jurídicas el deber de suministrar los datos aludidos cuando soliciten su inscripción en el Registro Tributario Unificado; cabe mencionar que dicha forma de informar, en sí misma, no determina la inconstitucionalidad de esa norma.

Ahora bien, corresponde determinar si la revelación de la información en cuestión, en su sustancia, se encuentra legalmente justificada, es decir, si está acorde a una finalidad constitucional, al extremo de resultar imperioso limitar el derecho que se señala vulnerado, para lo cual es imprescindible llevar a cabo el test de proporcionalidad.

-VII-

Desarrollo del test de proporcionalidad de la literal f) del artículo 120 del Código Tributario.

El juicio de proporcionalidad se integra analizando cuatro requisitos, los cuales deben examinarse de manera sucesiva o progresiva (uno después del otro), de manera que, una vez se haya agotado la etapa anterior y en esta se haya superado el análisis respectivo, se procederá a examinar el principio subsecuente.

Estos, en concreto, son: **a)** legitimidad de los fines; es decir, debe tener por propósito preservar, proteger o promover un fin constitucionalmente valioso y relevante; **b)** idoneidad o adecuación, pues debe constituir medio adecuado para coadyuvar a la promoción o realización del fin descrito en la literal anterior; **c)** necesidad, porque debe constituir medio necesario para conseguir el resultado



deseado, sin que existan otras medidas menos gravosas para el efecto; y **d)** proporcionalidad en sentido estricto, la cual radica en que el beneficio que conlleva para el fin descrito en la literal a) debe ser mayor al perjuicio para el derecho afectado. (Criterio reiterado por esta Corte, entre otras, en las sentencias de tres de mayo de dos mil dieciocho, tres de marzo de dos mil veintiuno y once de febrero de dos mil veinticinco, dictadas en los expedientes 5499-2017, 1259-2020 y 3107-2024, respectivamente).

Para examinar el primero de los parámetros aludidos –legitimidad de los fines–, es necesario insistir en que el artículo 24 del texto supremo prevé, en lo conducente, lo siguiente: “...*Los libros, documentos y archivos **que se relacionan con el pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones, podrán ser revisados por la autoridad competente de conformidad con la ley...***” (Las negrillas se añadieron). También se hace énfasis en que la finalidad de esta previsión legal es que la Administración Tributaria pueda determinar la medida en la que los ciudadanos deben contribuir a los gastos del Estado, según lo demanda el artículo 135, literal d) de la norma suprema.

Del segmento constitucional recientemente transcrito se extraen dos aspectos fundamentales: el primero, la observancia de la ley para requerir y revisar esos libros, documentos y archivos, lo cual implica que una ley debe definir, entre otros aspectos, cuál es la autoridad competente para solicitarlos, qué información corresponde hacer del conocimiento del fisco, la forma –por suministro o por captación– en la que se proporcione, los procedimientos para ello, y las garantías que deben observarse, derivado de esa revelación de datos.

El segundo elemento relevante previsto en este precepto constitucional es el que dirige la atención a la trascendencia tributaria de la referida información, es



decir, al nexo entre esta y el pago de impuestos. Esa característica alude a los datos indispensables para la determinación o verificación de las obligaciones tributarias; es decir, a aquellos que sean necesarios –no excesivos–, pertinentes, útiles y relevantes para el desarrollo de las funciones de la Administración Tributaria, por vincularse, directa o indirectamente, con la realización del presupuesto del hecho generador dispuesto en la ley, a fin de determinar si este fue declarado, o bien, declarado en forma incompleta o errada. Cabe destacar que los dos aspectos constitucionales antes mencionados están relacionados entre sí, en virtud que este último únicamente puede colegirse de lo dispuesto en la ley.

En congruencia con el artículo 24 del texto supremo, los artículos 19, 98 y 98 “A” del Código Tributario especifican las funciones y atribuciones de la Superintendencia de Administración Tributaria, dentro de las cuales se destacan, para los propósitos de este estudio, las de aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos, lo que involucra la supervisión, investigación y control de las actividades ligadas a las obligaciones tributarias.

Esas funciones deben desarrollarse con apoyo en las herramientas y por medio de los procedimientos previstos en ese mismo cuerpo legal –dentro de estas, se destacan las reguladas en los artículos 30, 30 “A” y 30 “C”, del mismo Código–.

Concretamente, respecto de la potestad de la citada Superintendencia de requerir información –por captación– a toda persona individual o jurídica, incluyendo aquellos datos que se refieren a terceros, esta Corte consideró, en casos precedentes, lo siguiente: “...el artículo 30 del Código *ibid*, regula la obligación de toda persona (...) de proporcionar al funcionario de la



Administración Tributaria, la información sobre actos, contratos, actividades mercantiles, profesionales o de cualquier otra naturaleza que tengan en su poder, **respecto de terceras personas (contribuyentes), siempre y cuando sean objeto de fiscalización por medio del procedimiento respectivo.** En ese contexto, y en una correcta interpretación de la norma, debe entenderse que la Administración Tributaria (...) por medio de los funcionarios que gocen de la delegación para tal efecto, **solo podrá solicitar información** que estimen **necesaria o indispensable de los sujetos [tributarios] obligados, siempre que sea requerida con el objeto de verificar la determinación o generación de tributos de un contribuyente en particular [específicamente en los procedimientos de fiscalización], pero en ningún caso, la citada norma le da la facultad para que solicite información del tercero que tenga a cargo aquella información, salvo que este último también sea objeto de fiscalización dentro del mismo expediente que motiva el requerimiento,** toda vez que, para solicitar información adicional de otras personas, sujetos o contribuyentes, esa facultad está contemplada en los artículos que se analizarán en los párrafos siguientes. En todo caso, la información de mérito debe ser solicitada y/o entregada, con la salvedad de resguardar los datos protegidos por la Constitución Política de la República de Guatemala y leyes especiales.

Por otra parte, de conformidad con el artículo 30 "A" del citado código, se regula la facultad de la Administración Tributaria, únicamente a través de la autoridad superior [Superintendente], y mediante el procedimiento ahí establecido, (...) de **requerir** de cualquier persona individual o jurídica, el suministro periódico o eventual de **información** referente a actos, contratos o relaciones mercantiles que aquellos tengan en su poder **respecto de o con terceras personas,** es



decir, podrá requerir **información de o los contribuyentes que sean o puedan ser objeto de fiscalización, y que deba referirse a generación de tributos.**

La información solicitada conforme esta norma, podrá hacerse de forma escrita, electrónica, o por otros medios idóneos, y **siempre que se relacionen con asuntos tributarios**, (...) la que, el ente fiscal recibirá bajo reserva de confidencialidad.

Así también, para el **requerimiento de información financiera en poder de terceros**, contemplado en el artículo 30 "C" del referido Código (...) la norma antes referida tiene por objeto específico determinar en aquellos casos en que exista por parte de la Administración Tributaria **duda razonable en relación a actividades u operaciones que ameriten un proceso de investigación** y siempre que dicha información sea solicitada a entidades sujetas a la vigilancia e inspección de la Superintendencia de Bancos, cooperativas de ahorro y crédito, entidades de microfinanzas, y los entes de microfinanzas sin fines de lucro, y que verse sobre movimientos bancarios, transacciones, inversiones, activos disponibles u otras operaciones y servicios realizados por cualquier persona individual o jurídica, ente o patrimonio, **y que tenga propósitos tributarios, incluyendo acciones de control y fiscalización**, bajo la garantía de confidencialidad establecida en el texto constitucional. Para el efecto, la duda razonable debe ser entendida como aquella interrogante o cuestionamiento discursivo, lógico, justificado y fundado de que **un acto u operación merece indagarse y/o averiguarse porque tiene un interés para el fisco, y es el elemento que faculta a la entidad estatal para requerir la información**; esos aspectos son los que el juez respectivo debe calificar si concurren para poder acceder a lo pretendido. (...)



*En ese sentido, el procedimiento establecido en el artículo 30 “C” ibídem, (...) es el medio –procedimiento– legal por el cual se obtendrán los insumos necesarios para resolver un asunto que tiene interés en el ámbito tributario y del que se haya presentado la **necesidad de requerir la información** a la que se alude (...)*

*Por lo cual, en el caso de que la Superintendencia de Administración Tributaria requiera información (...) para cumplir con las funciones y facultades que le son inherentes conforme la ley, especialmente lo establecido en el artículo 98 de su ley orgánica, **la citada Institución, debe cumplir con los procedimientos establecidos en los artículos 30**, para el caso de la información tributaria para los procesos de fiscalización, **30 “A”** en los casos que solicite información de interés tributario respecto de terceros y/o de terceros, **y 30 “C”** para los casos de información financiera en poder de terceros...”* (Sentencias de veintitrés de octubre y cinco de diciembre, ambas de dos mil veinticuatro, dictadas en los expedientes 8017-2023 y 1061-2024, respectivamente.).

Como lo ha destacado esta Corte en los fallos recientemente transcritos, las disposiciones legales ordinarias a las que se ha hecho referencia previamente, coinciden en que esa entidad solo puede requerir información de trascendencia tributaria, esto es, que sea necesaria y relevante para la generación o determinación de tributos y para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos y, aunque tales datos pueden concernir tanto a personas que estén siendo fiscalizadas (el obligado a proporcionarlos y el tercero al que estos se refieren) como a las que puedan serlo, en este último caso, se conserva la obligación legal de que la información pretendida se relacione con asuntos tributarios.



En ese contexto, al analizar el inciso impugnado, se determina, inicialmente, que las sociedades deben proporcionar a la Superintendencia de Administración Tributaria datos atinentes a sus socios o accionistas —para que obren en el Registro Tributario Unificado—, es decir, se impone la revelación de información respecto de terceras personas que, como ya se indicó, atañe a su vida privada, por haberse generado y obrar, en un ámbito también privado. Esta circunstancia desvirtúa el argumento expresado en esta vía por la referida Superintendencia, atinente a que es inviable denunciar la violación del derecho a la privacidad e intimidad de un ente ideal, en virtud que la lesión a la referida garantía no se reclama respecto de la persona jurídica, sino de individuos, quienes, sin conocer la necesidad, utilidad, propósito, ni las consecuencias tributarias de tal revelación, ven expuesta su identidad y parte de su vida privada en un registro público.

Asimismo, de la literal objetada se colige, fundamentalmente, que los aludidos datos no tienen trascendencia tributaria, por lo que su suministro, por exigencia legal, constituye una injerencia arbitraria, desmedida e injustificada en el derecho a la privacidad y, por ende, violatorio del artículo 24 constitucional.

A esa conclusión se arriba debido a que no se logra advertir cuál es el provecho, utilidad o finalidad concreta que el ente fiscal pretende alcanzar, respecto de la aplicación, recaudación y fiscalización de tributos, por la que resulte indispensable y relevante exigir a una entidad abstracta, por la vía del suministro de datos, que revele la identificación de sus socios o accionistas y su porcentaje de participación social.

Cabe indicar que, por virtud del artículo 120 del Código Tributario —en el que se encuentra la literal cuestionada—, las personas que sean socios o accionistas de una sociedad también deben solicitar su inscripción como contribuyentes o



responsables en el referido Registro antes de iniciar actividades afectas, momento en el que les corresponderá identificarse e informar sobre las actividades económicas generadoras de tributos, entre otros datos exigidos legalmente para aquel efecto.

Además, tanto la identificación de los socios o accionistas, como su porcentaje de participación en el capital social, son datos que no se refieren, directamente, al hecho imponible de algún tributo; tampoco permiten, en sí mismos, determinar obligaciones tributarias o verificar su cumplimiento, ni atañen a alguna relación jurídico tributaria específica o a algún proceso de fiscalización que se pretenda desarrollar o que esté en curso.

Si bien es cierto que, el conocimiento sobre el porcentaje de participación de una persona en el capital de una sociedad podría, eventualmente, arrojar indicios que permitan indagar la capacidad económica de determinado contribuyente y relacionarlos, de forma accesorio o complementaria, con otros datos, a fin de verificar el cumplimiento de obligaciones tributarias, también lo es que este es un alcance indefinido, amplio e hipotético, lo cual pone de manifiesto que dicha información no es necesaria, útil ni pertinente para alcanzar la finalidad constitucional por virtud de la cual se justifica restringir la privacidad de los sujetos a los que se refiere.

Conviene agregar que, en caso de que, oportunamente, los datos en cuestión resulten necesarios y relevantes para lograr objetivos concretos y legítimos —por vincularse con algún hecho imponible o con algún contribuyente específico que esté siendo fiscalizado, o pueda serlo—, la Administración Tributaria debe hacer uso de las herramientas y seguir los procedimientos que el Código Tributario ya prevé para captar la información que, justificadamente, sea



de interés fiscal (como los procedimientos descritos en los artículos 30, 30 “A” y 30 “C” referidos previamente).

Adicionalmente, esta Corte observa que el segmento objetado pretende conferirle a la entidad fiscalizadora un poder de omnisciencia fiscal que excede los límites de sus funciones y atribuciones legales, pues tiende a dotarla de vasta información generalizada que no se vincula con relaciones jurídico tributarias concretas, ni es de carácter sustancial o esencial para determinar la generación de tributos o para verificar si se han cumplido obligaciones tributarias, por lo que el deber de suministrarla carece de asidero legal y constitucional.

Lo anterior, denota que la disposición legal objetada le otorga preeminencia, de manera absoluta y arbitraria, al deber de colaboración con el fisco, anulando el contenido esencial del derecho a la privacidad, en razón de que se separa de los parámetros y finalidades constitucionales que legitiman y justifican limitar esta garantía en observancia de aquel deber.

Como abono a lo expuesto, es pertinente mencionar que este Tribunal, al pronunciarse en un caso concreto, respecto de un requerimiento de información formulado por una autoridad pública, consideró que *“...el alcance de la solicitud debe limitarse a aquello estrictamente necesario y justificado, ya que la transparencia debe promoverse sin generar invasiones indebidas a la esfera privada de las personas, y cualquier afectación a la privacidad debe estar claramente justificada en función del interés público...”* (Sentencia de cuatro de junio de dos mil veinticinco, dictada en el expediente 5562-2024), criterio que se aplica *mutatis mutandis* a este asunto, en lo que se refiere al alcance de la información susceptible de ser revelada a la Administración Tributaria, incluso por la modalidad del suministro, pues, en todo caso, aquella debe ser de



trascendencia tributaria (útil, relevante y estrictamente necesaria), así como estar debidamente justificada en el deber ciudadano de contribuir a los gastos públicos y, por ende, en las potestades legalmente atribuidas al ente fiscalizador.

De esa cuenta, se colige que el inciso impugnado injiere en forma arbitraria y abusiva en el derecho a la privacidad de las personas, porque pretende objetivos incoherentes con el fin constitucional que legitima la restricción a esta garantía. Como consecuencia, aquella disposición legal no supera el primer parámetro de control del principio de proporcionalidad, razón por la cual resulta innecesario continuar desarrollando el test correspondiente.

Por las razones consideradas, se concluye que la literal f) del artículo 120 del Código Tributario, es inconstitucional, debiendo efectuarse los demás pronunciamientos que en Derecho corresponden, en la parte resolutive de este fallo.

Por otro lado, es pertinente apuntar que la Superintendencia de Administración Tributaria, al evacuar audiencia en esta sede, argumentó que la disposición legal objetada es necesaria para adoptar estándares internacionales de transparencia e intercambio de información con fines fiscales, y como medida eficaz para asegurar que las acciones sociales no sean utilizadas para el lavado de activos o el financiamiento del terrorismo. Al respecto, esta Corte estima que, como ya se indicó, la citada entidad tiene a su alcance los procedimientos previstos en la legislación que rige sus atribuciones para obtener información relacionada con el comportamiento tributario de los sujetos obligados, y que no corresponde a esta acción constitucional, en los términos planteados, determinar si la literal cuestionada se dirige a alcanzar eficazmente objetivos parafiscales, pues el estudio debe circunscribirse a establecer la coherencia entre el texto legal



objetado y el derecho a la privacidad y confidencialidad de la información, regulado en el artículo 24 de la Constitución, ejercicio jurídico que ya se efectuó y que derivó en la decisión antes indicada.

Los demás argumentos expuestos por el ente fiscalizador, en oposición a la impugnación objeto de estudio, quedaron subsumidos en el análisis desarrollado en el presente segmento considerativo, arribándose a la conclusión ya expuesta.

Asimismo, debe mencionarse que, por el sentido en que se resuelve, deviene ocioso pronunciarse respecto de los demás señalamientos efectuados por los accionantes, consistentes en: **a)** la aparente imposibilidad de que la autoridad competente –incluidos los órganos jurisdiccionales– pueda revisar, en cada caso concreto, la necesidad y proporcionalidad de revelar información de terceros; **b)** las supuestas consecuencias sancionatorias derivadas del incumplimiento de esa disposición legal; y **c)** la confidencialidad de la información y, en general, el principio de autodeterminación informativa del contribuyente.

Finalmente, este Tribunal estima que la declaratoria de inconstitucionalidad de la literal objetada, por las razones anteriormente consideradas, torna innecesario estudiar los fundamentos de la impugnación que, respecto del mismo segmento legal, fueron expuestos en la última acción de inconstitucionalidad promovida, en la que se denunció la supuesta lesión al artículo 2° del magno texto.

-VIII-

Estudio sobre la denuncia de inconstitucionalidad del párrafo: “...Asimismo, los entes encargados del registro de personas individuales y jurídicas deberán proporcionar a la Administración Tributaria, toda la información necesaria que esta requiera para el ejercicio de sus funciones, de forma



electrónica, gratuita, ilimitada y en tiempo real.”, contenido en el artículo 120 del Código Tributario, reformado por el artículo 19 del decreto 31-2024 del Congreso de la República.

La asociación civil Comité Coordinador de Asociaciones Agrícolas, Comerciales, Industriales y Financieras –CACIF– señala que ese segmento legal viola el artículo 24 de la Constitución, fundamentalmente, porque: **a)** se refiere incluso a personas, entidades u órganos de naturaleza privada (para relaciones de naturaleza eminentemente privada) que lleven un registro de personas individuales o jurídicas, por el mero hecho de su funcionamiento, permitiendo la vigilancia total de las transacciones y actuaciones que los particulares realizan en el ámbito privado e íntimo, aunque no se pueda determinar si esas actuaciones o relaciones tienen carácter tributario; **b)** su contenido no está previsto en los casos regulados en el segundo párrafo del citado artículo 24 constitucional, pues este prevé el requerimiento de libros, documentos y archivos relacionados con el pago de impuestos; sin embargo, el fragmento legal objetado dispone, de forma general, que “cualquier ente encargado del registro de personas individuales y jurídicas” debe compartir todos los datos que la Administración Tributaria pida, con relación a terceros, sin requisito o limitación alguna definida por ley, sin que medie orden de juez competente y sin ninguna garantía que permita establecer la razonabilidad de cada pretensión del fisco; **c)** se le otorga un poder ilimitado a la referida Superintendencia, de acceder a información confidencial y privada de las personas, pretendiendo evadir la necesidad de acudir ante juez competente a solicitar y justificar la limitación a aquel derecho de los terceros en cuestión; no obstante que la garantía aludida requiere que un órgano jurisdiccional analice exhaustivamente cada situación particular, a efecto de determinar si es viable o



no, restringirla en un caso específico; y **d)** no se establece claramente un procedimiento o garantía que permita validar la proporcionalidad de la restricción a tal derecho.

Por su parte, la entidad fiscalizadora, al evacuar audiencia en esta sede, argumentó que el derecho a la privacidad es tutelar de las personas físicas y no de las ideales; y que lo dispuesto en la norma cuestionada no es reciente, porque ya está previsto en los artículos 3, literal i), de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria; 30, 30 “A” y 98, numeral 13, todos estos, del Código Tributario.

Para determinar si se configura la vulneración constitucional denunciada, es pertinente subrayar que el derecho a la privacidad y confidencialidad de la información solo puede restringirse, y accederse a datos privados, por expresa orden judicial o por mandato de ley y con las formalidades que esta prevea; además, que los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones, pueden ser revisados por la autoridad competente de conformidad con la ley.

En ese sentido, del análisis del segmento cuestionado, de los fundamentos jurídicos de la impugnación, en su conjunto, y de los argumentos expuestos por el ente fiscalizador, se extrae que aquel impone un mandato a *“los entes encargados del registro de personas individuales y jurídicas”*. Al respecto, esta Corte establece que la palabra “ente” es definida en el Diccionario de la Lengua Española como *“1. Lo que es, existe o puede existir. 2. Entidad (colectividad considerada como unidad)”* (<https://dle.rae.es/ente>); adicionalmente, se observa que esa disposición legal no es explícita en indicar la naturaleza del registro al que se refiere, porque únicamente alude “a personas individuales y jurídicas”.



La amplitud y generalidad en la redacción de esa frase denota que la obligación no solo se dirige a los entes públicos, sino también a aquellos de carácter privado, de cualquier índole, siempre que anoten o enlisten personas individuales y jurídicas, independientemente del tipo de información que conserven respecto de estas.

De ahí que, ciertamente, como lo denuncia la asociación accionante, en tal regulación están inmersos datos privados o relacionados con actividades que conciernen a la esfera de la vida privada de las personas individuales a quienes se refieren. Es pertinente subrayar que estos sujetos son terceros, distintos a los “entes” obligados a suministrar la información referida y que es con relación a aquellos que se reclama la transgresión constitucional.

Como consecuencia, debe establecerse si tal injerencia encuentra la debida justificación legal, como lo ordena el artículo 24 constitucional y, para ello, corresponde determinar si la información cuya revelación se pretende es de interés tributario y si se relaciona con los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Así, al proseguir con el estudio del párrafo cuestionado, se observa que este impone la obligación de proporcionar **“toda la información necesaria”** que la Administración Tributaria requiera **“para el ejercicio de sus funciones”**, de forma **“electrónica, gratuita, ilimitada y en tiempo real.”**

De tales elementos normativos se destaca que, en apariencia, los datos pretendidos están relacionados con el pago de impuestos (por parte de los sujetos pasivos), por cuanto que esa frase indica que se trata de información necesaria para el ejercicio de las funciones que desempeña la institución fiscalizadora; estas están previstas en el artículo 19 del Código Tributario en los términos siguientes:



*“Son funciones de la administración tributaria: planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, **supervisar y controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos.**”*
(las negrillas se agregaron).

Es pertinente recordar que la citada Superintendencia, con fundamento en el precepto recientemente transcrito y, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 98 y 98 “A” del citado Código, en el ejercicio de sus atribuciones relacionadas con la aplicación, recaudación, fiscalización, investigación y el control de los tributos, se le otorga la facultad de comprobar el pago de estos por parte de los sujetos pasivos, para lo cual puede requerir la documentación contable pertinente, así como revisar libros y archivos, para cumplir con tales objetivos.

Esos preceptos son congruentes con el artículo 3, literal i), de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, el cual dispone que el objeto de esa entidad es ejercer las funciones contenidas en la legislación de la materia, así como las funciones específicas siguientes: “...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;*” (las negrillas se añadieron).

Asimismo, los artículos 30, 30 “A” y 30 “C” del mencionado Código –cuyo estudio se desarrolló en los fallos dictados por esta Corte en los expedientes 8017-2023 y 1061-2024, citados en el segmento considerativo anterior, el cual no



se reitera por economía procesal—, regulan, en términos generales, la obligación de toda persona individual o jurídica, incluyendo al Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes, de proporcionar a la Administración Tributaria la información que solicite respecto de terceras personas (contribuyentes) que estén siendo fiscalizadas, o puedan serlo; así como la posibilidad de que dicha entidad requiera información financiera a entidades sujetas a vigilancia e inspección de la Superintendencia de Bancos, en este caso, por medio de juez competente, siempre que tales datos se refieran a asuntos tributarios.

Este Tribunal enfatiza que las normas ordinarias recién referidas aluden a información relacionada con la determinación y pago de obligaciones tributarias, pues es esta la que resulta necesaria, útil y pertinente para el desarrollo de las funciones del ente fiscalizador.

También es preciso subrayar, que la citada Superintendencia debe seguir los procedimientos —incluidos los plazos, formalidades y medios para solicitar y recibir los datos (en forma escrita, electrónica o por otros medios idóneos)— que cada una de aquellas normas disponen, así como tomar en consideración las salvedades que estas prevén, respecto del secreto profesional y los datos protegidos por la Constitución y leyes especiales.

Como abono a lo expuesto, en lo concerniente a la información contenida en archivos, registros, o en cualquier forma de almacenamiento de datos públicos; es decir, que se encuentre en organismos del Estado y entidades públicas o, incluso, en entidades privadas que perciban, inviertan o administren fondos públicos o bienes del Estado, la Ley de Acceso a la Información Pública determina



las normas a seguir para garantizar a toda persona individual o jurídica, privada o pública (como la Superintendencia de Administración tributaria) el acceso a tales datos. Esto significa que, el requerimiento y entrega de información que obra en los registros de los sujetos obligados de conformidad con esa Ley, deberá hacerse siguiendo el procedimiento regulado en esta y observando las limitaciones que la Constitución y las leyes determinan, entre ellas, la confidencialidad o reserva de ciertos datos.

El contexto normativo referido en los párrafos precedentes permite colegir que la frase impugnada se aparta de esos parámetros legales, porque, por un lado, pretende la revelación de información general que, si bien debe estar vinculada con las funciones atinentes a la Administración Tributaria –y, por consiguiente, con la fiscalización de los tributos–, no se relaciona directamente con obligaciones tributarias concretas, ni con la realización de determinado hecho generador dispuesto en la ley; tampoco concierne específicamente a contribuyentes que estén siendo fiscalizados, o que puedan serlo, lo que impide determinar si su suministro es esencial, necesario y pertinente, o siquiera, potencialmente útil, de manera que no se justifica el interés público en la revelación de datos que atañen a la esfera privada de las personas.

Además, el segmento legal cuestionado categóricamente dispone que debe proveérsele a la entidad fiscalizadora una desmedida cantidad de datos, es decir, en forma ilimitada, intentando dotarla de un poder de omnisciencia fiscal, lo que es incongruente con las disposiciones legales en las que se especifican sus funciones y atribuciones, así como la forma de cumplirlas.

Y, por otro lado, se advierte que el fragmento objetado soslaya los procedimientos previstos en la ley (especialmente, los referidos en las normas



citadas en el transcurso de este considerando) por medio de los cuales el fisco puede obtener información relacionada con el pago de impuestos –incluidos los plazos y la forma en la que debe proporcionarse–, según el sujeto al que se refiere (contribuyente) y aquel en cuyo poder se encuentra. Dentro de esos procedimientos, se resalta el previsto en el artículo 30 “C” del Código Tributario, el cual impone a la Administración Tributaria acudir ante juez competente para justificar que el propósito, fin o uso que pretende darle a los datos, está dentro de sus competencias y funciones, de conformidad con la ley, a efecto de que, por vía judicial, se determine la proporcionalidad de la restricción a la garantía que se estima vulnerada.

Lo anterior se afirma, porque la norma objetada obliga directamente a aquellos entes encargados del registro de personas, a proporcionar información “en tiempo real”, infiriéndose que se pretende obtenerla en el momento en el que se solicita, es decir, se impone la atención inmediata al requerimiento fiscal; además, prevé únicamente la forma electrónica para satisfacer aquella petición, prescindiendo de los otros medios previstos en los preceptos anteriormente referidos.

Cabe agregar que la captación directa e inmediata de datos atinentes a terceros, sin sustanciar los procedimientos legales que corresponden, implica el desconocimiento por parte de los sujetos fiscalizados quienes, consecuentemente, no pueden actuar frente a posibles injerencias arbitrarias e ilegítimas a la garantía bajo examen.

De lo analizado se concluye que el párrafo impugnado invade, de forma abusiva e injustificada, la privacidad y confidencialidad de la información protegida por el artículo 24 del texto supremo, en virtud que obliga a revelar datos generales



e ilimitados, que no se vinculan con obligaciones tributarias concretas, y cuya forma de suministro se aparta de los procedimientos legalmente previstos para que la Administración Tributaria pueda cumplir con sus funciones.

De ahí que, la restricción de la garantía aludida no se encuentra de conformidad con la ley, en su sustancia ni en su forma, anulando su contenido esencial y, como consecuencia, se separa de los parámetros y finalidades constitucionales que legitiman y justifican tal limitación, por lo que el segmento legal impugnado es inconstitucional, debiendo efectuarse los demás pronunciamientos que en Derecho corresponden, en la parte resolutive del presente fallo.

-IX-

Análisis del planteamiento de inconstitucionalidad de la frase: “...deberá ser utilizado en todas las relaciones civiles, mercantiles, laborales-patronales, transacciones financieras, notariales, gestiones administrativas y judiciales...”, contenida en el artículo 120 del Código Tributario, reformado por el artículo 19 del decreto 31-2024 del Congreso de la República.

Por razón de método, esta Corte estima pertinente iniciar el estudio sobre la denuncia de inconstitucionalidad formulada por José Pablo Ceballos Rodas y por la asociación civil Comité Coordinador de Asociaciones Agrícolas, Comerciales, Industriales y Financieras –CACIF–; en razón de que ambos accionantes consideran que aquella frase viola el artículo 24 constitucional. Lo anterior, en síntesis, por los motivos siguientes: **a)** impone el uso del número de identificación tributaria en todo tipo de actuación de los contribuyentes, incluyendo la que no tiene naturaleza, relación o efectos tributarios –por ejemplo- en algunas relaciones civiles, como el matrimonio, la adopción y la constitución de derechos



reales; y en actuaciones mercantiles, como la designación de representantes y el ejercicio de derechos en asambleas de socios o accionistas, entre otras—, por lo que tal requerimiento es una intrusión innecesaria e injustificada en la privacidad de la información de las personas; **b)** le otorga un poder de acceso ilimitado a la Administración Tributaria sobre la información confidencial y que pertenece exclusivamente al ámbito privado de actuación de las personas, en contraposición al mandato de esa entidad; y **c)** no hay claridad en cuanto a los objetivos del uso indiscriminado de ese número, pues no se establecen los casos y procedimientos que permitan validar la proporcionalidad de la limitación a ese derecho. Esto, porque la información de las personas y, especialmente, la atinente a transacciones financieras de los contribuyentes, solo puede ser revelada mediante orden de juez competente.

Los primeros dos fundamentos de la impugnación son conexos, por lo que se estudiarán a continuación, en forma conjunta.

En ese sentido, para determinar si, como se denuncia, aquel segmento legal colisiona con la referida norma constitucional, es necesario reiterar que esta, en su segundo párrafo, dispone que la citada Superintendencia puede revisar los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos.

En otros términos, en materia tributaria, la restricción al derecho a la privacidad y confidencialidad de la información solo se justifica cuando la entidad fiscalizadora, en ejercicio de sus funciones y siguiendo los procedimientos legalmente previstos, debe revisar datos relacionados con el pago de tributos.

Al respecto, es pertinente resaltar lo analizado en este fallo con relación al citado precepto fundamental, en cuanto a que, de conformidad con la ley, la información a la que puede, y debe, acceder la Administración Tributaria, es la



que es de su interés por tener efectos fiscales; es decir, la que es esencial, útil y pertinente –no excesiva ni ilimitada– para cumplir sus funciones legalmente asignadas, entre estas, para supervisar, verificar, controlar e investigar las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria.

Tomando en consideración ese marco constitucional y legal, se advierte que, tal como lo señalan los accionantes, el párrafo impugnado no se ajusta a lo regulado en el artículo 24 del texto supremo, porque impone el uso del número de identificación tributaria –NIT– en un sinnúmero de actos, a efecto de que la entidad fiscalizadora pueda conocerlos. Es decir, incorpora una obligación tributaria que debe cumplirse, ilimitadamente, “en todas” las relaciones y gestiones previstas en aquel segmento legal, incluso, las que atañen a circunstancias y actividades que están bajo el dominio exclusivo de las personas, en su esfera privada, intentando, por medio de tal mandato, inmiscuirse innecesariamente y en detalle en estas, aunque carezcan de trascendencia tributaria.

Conviene puntualizar, que el número referido lo asigna la Superintendencia de Administración Tributaria para identificar a los sujetos obligados al cumplimiento de las prestaciones tributarias. De ahí se advierte que su uso tiene una finalidad fiscal, pues le permite a aquella entidad dirigir, con precisión, sus funciones de aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos, mediante la investigación, supervisión y control de las diversas actividades que aquellos sujetos realizan, con efectos tributarios, esto es, que generan obligaciones tributarias; asimismo, aquel número facilita el procesamiento cierto y eficaz de los documentos vinculados con dichas obligaciones tributarias.

En congruencia con lo anterior, el artículo 1 del Código Tributario dispone



que las normas que este cuerpo legal contiene, entre ellas, la que incluye el párrafo que ahora se impugna, “...*regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado...*”.

De lo expuesto anteriormente se determina que, si bien la referida Superintendencia está obligada a desempeñar sus funciones y atribuciones, incluyendo las de investigación y control, estas no pueden extenderse más allá de la ley, en virtud que deben llevarse a cabo en los términos dispuestos en esta y para los fines previstos en el citado artículo 24 constitucional.

Concretamente, la citada entidad carece de la potestad de injerir en el conocimiento ilimitado de datos que atañen a los sujetos pasivos, cuyo alcance pretende mediante el uso generalizado e indiscriminado del número referido, pues no todas las relaciones a las que alude la disposición objetada se vinculan con las obligaciones tributarias de aquellos sujetos, ni son de interés legal para dicha institución. Consecuentemente, no toda la información que el fisco intenta conocer por virtud de ese fragmento objetado será relevante, pertinente, adecuada ni necesaria para desempeñar sus funciones.

Esta Corte estima oportuno agregar, que en la disposición legal cuestionada se debió precisar cuáles son las relaciones jurídicas de naturaleza o con trascendencia tributaria, a fin de encuadrar el mandato impuesto al contexto normativo que rige las atribuciones del ente fiscalizador.

Por otro lado, la entidad fiscalizadora, al evacuar audiencia en esta sede constitucional, adujo que “...*tal disposición se encuentra vigente desde el año 1974 (sic), por medio de lo prescrito en el artículo 3 del Decreto número 25-71 del Congreso de la República de Guatemala ‘Ley de Registro Tributario Unificado y Control General de Contribuyentes’ (...)* donde se regula que: ‘El Número de



*Identificación Tributaria deberá ser usado en todas las relaciones mercantiles, laboral-patronales, transacciones financieras, gestiones administrativas y judiciales y en toda otra operación o acto de índole similar **que resulte gravada con algún impuesto o que se efectúe ante las Oficinas Administradoras de Impuestos’...***” (las negrillas se añadieron).

Este Tribunal determina que ese razonamiento resulta insuficiente para demostrar la coherencia constitucional de la frase objetada, por dos motivos fundamentales: el primero, porque, tal como se resaltó en el extracto normativo transcrito recientemente, este, contrario al que ahora se cuestiona, puntualiza que “las relaciones” aludidas son aquellas que resulten gravadas con algún impuesto o que se efectúen ante la oficina tributaria mencionada; y, el segundo, consiste en que el precepto citado por el ente fiscalizador fue derogado tácitamente por virtud del artículo 120 del Código Tributario, en el que se regula el Registro Tributario Unificado. De esa cuenta, aquel argumento expresado por el ente fiscalizador resulta inatendible.

En conclusión, el fragmento impugnado no tiene una finalidad legítima, por lo que restringe, injustificadamente, el derecho a la privacidad y confidencialidad de la información, protegido por el artículo 24 de la ley suprema, lo que torna inconstitucional aquel párrafo, debiendo efectuarse los demás pronunciamientos que en Derecho correspondan, en la parte resolutive del presente fallo.

Por último, es pertinente agregar que, por el sentido en el que se resuelve, resulta vano analizar el último argumento citado al inicio de este considerando, en el que se sustentan las impugnaciones, relacionado con los casos y procedimientos que permitan validar la proporcionalidad de la limitación a la garantía referida. Aquella misma razón torna innecesario estudiar el



planteamiento de inconstitucionalidad que, respecto del mismo segmento legal, formuló José Roberto Turcios Urrutia.

-X-

De las costas y multas

Por la forma como se resuelve, deviene inviable condenar en costas e imponer las multas a que se refiere el artículo 148 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad.

LEYES APLICABLES

Artículos citados, 267, 268, 272 literal a) de la Constitución Política de la República de Guatemala; 1º, 3º, 114, 115, 133, 139, 140, 141, 143, 146, 149, 163 literal a), de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad; y 39 del Acuerdo 1-2013, de la Corte de Constitucionalidad.

POR TANTO

La Corte de Constitucionalidad, con fundamento en lo considerado y leyes citadas, declara: **I. Con lugar** las acciones acumuladas de inconstitucionalidad de ley de carácter general, parcial, promovidas por José Roberto Turcios Urrutia, José Pablo Ceballos Rodas, la asociación civil denominada Comité Coordinador de Asociaciones Agrícolas, Comerciales, Industriales y Financieras –CACIF–, Erick Miguel Castillo López, Carlos Rodolfo Lau Olivarez y Florencio Buenaventura De Mata Furlán contra: **i)** la literal f); **ii)** el párrafo “*Asimismo, los entes encargados del registro de personas individuales y jurídicas deberán proporcionar a la Administración Tributaria, toda la información necesaria que esta requiera para el ejercicio de sus funciones, de forma electrónica, gratuita, ilimitada y en tiempo real.*”; y **iii)** la frase “*...en todas las relaciones civiles, mercantiles, laborales-patronales, transacciones financieras, notariales, gestiones*



*administrativas y judiciales,...”, contenidas en el artículo 19 del Decreto 31-2024 del Congreso de la República de Guatemala, Ley para la Integración del Sector Productivo Primario y Agropecuario, que reformó el artículo 120 del Código Tributario; II. Como consecuencia, esos segmentos legales **se expulsan** del ordenamiento jurídico, retrotrayéndose los efectos del presente fallo a la fecha en que se publicó en el Diario de Centro América su suspensión provisional. III. Sin lugar las referidas acciones de inconstitucionalidad de ley de carácter general parcial promovidas contra las frases: i) “...Vencido dicho plazo sin que se efectúe la actualización o ratificación a que refiere el presente artículo, el contribuyente o responsable no podrá realizar ninguna gestión ante la Administración Tributaria, hasta que cumpla con efectuar la misma.”, contenida en el artículo 19 y ii) “...Las personas que hayan omitido declarar ingresos, bancarizados o no, obtenidos antes de la vigencia de la presente Ley respecto de los cuales no dispongan de documentación para justificar el origen de estos, ni les permita realizar la correcta determinación de la obligación tributaria, deberán presentar una declaración jurada patrimonial con información referida a la fecha de su presentación. Con base a lo dispuesto en el presente artículo, pagarán en concepto de impuesto una tarifa del cinco por ciento (5%) sobre los ingresos no declarados o los inventarios que quiera registrar para el inicio de su contabilidad, lo cual extinguirá a favor de quien lo realiza las obligaciones tributarias respecto de las cuales se llevó a cabo el pago, teniéndose por cumplidas en el modo, tiempo y forma que establece la ley; así como justificará el origen de los recursos bancarizados o no, que guarden relación con los ingresos no declarados o los inventarios que quiera registrar para su incorporación a lo preceptuado en este Decreto.”, del artículo 21, ambos del Decreto 31-2004 del Congreso de la República de Guatemala, ya relacionado;*

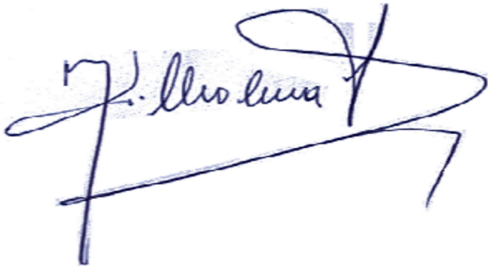


razón por la que se revoca la suspensión decretada y, por ende, esos segmentos legales recobrarán su plena validez y vigencia a partir del día siguiente de la publicación de este fallo en el Diario Oficial. **IV.** No se impone multa a los abogados auxiliares, ni se condena en costas, por las razones consideradas. **V.** Notifíquese y publíquese esta sentencia dentro del plazo legalmente establecido, en el Diario de Centro América.

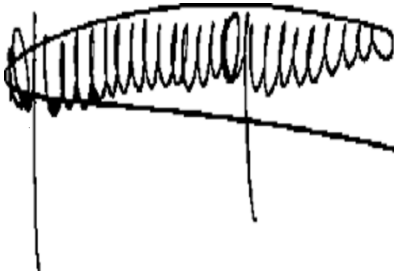




Firmado por:
LEYLA
SUSANA
LEMUS
ARRIAGA /
CORTE DE
CONSTITUCI
ONALIDAD
Fecha:
26/11/2025
10:46:46
Razón:
Aprobado



Firmado por:
ROBERTO
MOLINA
BARRETO /
CORTE DE
CONSTITUCI
ONALIDAD
Fecha:
26/11/2025
10:47:17
Razón:
Aprobado



Firmado por:
DINA
JOSEFINA
OCHOA
ESCRIBÁ /
CORTE DE
CONSTITUCI
ONALIDAD
Fecha:
26/11/2025
10:47:37
Razón:
Aprobado



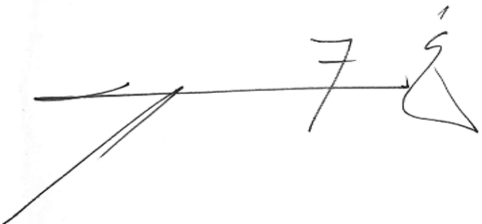
Firmado por:
HECTOR
HUGO
PEREZ
AGUILERA
/ CORTE DE
CONSTITUCI
ONALIDAD
Fecha:
26/11/2025
10:47:55
Razón:
Aprobado



Firmado por:
NESTER
MAURICIO
VASQUEZ
PIMENTEL /
CORTE DE
CONSTITUCI
ONALIDAD
Fecha:
26/11/2025
10:48:28
Razón:
Aprobado



Firmado por:
JUAN JOSÉ
SAMAYOA
VILLATORO
/ CORTE DE
CONSTITUCI
ONALIDAD
Fecha:
26/11/2025
10:49:04
Razón:
Aprobado



Firmado por:
LUIS
ALFONSO
ROSALES
MARROQUÍN
/ CORTE DE
CONSTITUCI
ONALIDAD
Fecha:
26/11/2025
10:49:37
Razón:
Aprobado



Firmado por:
EDWIN
EDUARDO
LÓPEZ
RODRÍGUEZ
/ CORTE DE
CONSTITUCI
ONALIDAD
Fecha:
26/11/2025
10:51:09
Razón:
Aprobado

