

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO**

**ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DE LOS PRINCIPIOS DE RESERVA Y PREFERENCIA
DE LEY EN EL IMPUESTO ÚNICO SOBRE INMUEBLES EN GUATEMALA**

**LICENCIADO
GEOVANI JAVIER AVENDAÑO MALDONADO**

GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 2018

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO

**ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DE LOS PRINCIPIOS DE RESERVA Y PREFERENCIA
DE LEY EN EL IMPUESTO ÚNICO SOBRE INMUEBLES EN GUATEMALA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva
de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por el Licenciado

GEOVANI JAVIER AVENDAÑO MALDONADO

Previo a conferírsele el grado académico de

MAESTRO EN DERECHO TRIBUTARIO

(Magíster Scientiae)

Guatemala, septiembre de 2018

**HONORABLE JUNTA DIRECTIVA
DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
DE LA
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

DECANO:	Lic.	Gustavo Bonilla
VOCAL I:	Lic.	Luis Rodolfo Polanco Gil
VOCAL II:	Lic.	Henry Arriaga
VOCAL III:	Lic.	Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV:	Br.	Jhonathan Josué Mayorga Urrutia
VOCAL V:	Br.	Freddy Noé Orellana Orellana
SECRETARIO:	Lic.	Fernando Antonio Chacón Urizar

CONSEJO ACADÉMICO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

DECANO:	Lic.	Gustavo Bonilla
DIRECTOR:	Dr.	Ovidio David Parra Vela
VOCAL:	Dr.	Nery Roberto Muñoz
VOCAL:	Dr.	Hugo Roberto Jauregui
VOCAL:	MSc.	Erwin Iván Romero Morales

TRIBUNAL QUE PRACTICÓ EL EXÁMEN PRIVADO DE TESIS

PRESIDENTE:	MSc.	Felix Rodolfo Ayala López
VOCAL:	MSc.	Erwin Iván Romero Morales
SECRETARIA:	MSc.	Ana Lucia Barrios Solares

RAZÓN: “El autor es el propietario de sus derechos de autor con respecto a la tesis sustentada” (Artículo 5 del Normativo de Tesis de Maestría y Doctorado de la Escuela de Estudios de Postgrado, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala).

DEDICATORIA

- A DIOS:** Por haberme concedido la vida y la oportunidad de alcanzar este nuevo logro.
- A MIS PADRES:** Adolfo y Sonia Cristina, por ese ejemplo de lucha y perseverancia, amor incondicional y amistad, que sin duda alguna, me ha forjado como persona y profesional.
- Infinitas gracias por todos los esfuerzos y sacrificios, en este día me complace decirles que hemos alcanzado un logro más. Los amo.
- A MIS HERMANOS:** Sonia Margarita, Christian Adolfo, Carmen Lorena y mi sobrino Andrés, por estar siempre cuando lo he necesitado; y a pesar de las adversidades, les agradezco de todo corazón por la amistad y cariño, por sus palabras y buenos deseos, los cuales me ha alentado a seguir adelante.
- A:** Rita María Grajeda Díaz, te agradezco por ser mi apoyo incondicional en mis momentos de flaqueza, sin duda este logro no habría sido posible sin ti.
- Me enorgullece compartir mi vida junto a una mujer tan capaz, inteligente y amorosa, que me reta a ser mejor cada día; es un placer para mí no solo tenerte como madrina de graduación, sino por haber encontrado en ti a mi compañera de vida, te amo.
- A:** Beverly Alvarado, Claudia y Laura Grajeda, Alejandro Arenales, Maya y Emma, y Rubén Grajeda, por el apoyo que me han brindado a lo largo de este camino y por sus buenos deseos, mis más sinceros agradecimientos.
- A MI FAMILIA:** Por estar pendiente de mí, les agradezco las palabras de aliento.

**A MIS AMIGOS Y
AMIGAS:**

Del colegio, la universidad y los que a lo largo de mi vida, me han permitido formar parte de sus vidas, les agradezco el apoyo y aliento que me han brindado.

**A LA TRICENTENARIA
UNIVERSIDAD DE
SAN CARLOS DE
GUATEMALA:**

Por haberme concedido el honor y oportunidad de ser parte de esta casa de estudios.

**A LA ESCUELA DE
ESTUDIOS DE
POSTGRADO DE
LA FACULTAD DE
CIENCIAS JURÍDICAS
Y SOCIALES:**

Por haberme permitido crecer tanto intelectual y como profesionalmente.

Les agradezco a mis catedráticos y a los miembros del Tribunal que practicó mi examen privado de tesis, por sus enseñanzas y buenos deseos a lo largo de este camino.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	i
-------------------	---

CAPÍTULO I

1. Régimen Tributario.....	1
1.1. El Derecho Tributario y su fuente formal de creación.....	1
1.1.1. Antecedentes históricos.....	1
1.1.2. Definición.....	8
1.1.3. Clasificación.....	11
1.1.3.1. Según el contenido de la norma jurídica.....	11
1.1.3.2. Según la relación con otras ramas del Derecho.....	12
1.1.4. Autonomía.....	14
1.1.5. Fuentes.....	18
1.1.5.1. Constitución Política de la República de Guatemala.....	19
1.1.5.2. Leyes.....	22
1.1.5.3. Tratados y convenios internacionales.....	23
1.1.5.4. Reglamentos.....	25
1.1.6. Principios tributarios.....	27
1.1.6.1. Constitucionales.....	29
1.1.6.1.1. Capacidad contributiva.....	30
1.1.6.1.2. Generalidad.....	32
1.1.6.1.3. Igualdad.....	34

1.1.6.1.4. Equidad	37
1.1.6.1.5. Justicia tributaria	39
1.1.6.1.6. No confiscatoriedad.....	40
1.1.6.1.7. Prohibición de doble y/o múltiple tributación.....	42
1.1.6.1.8. Seguridad jurídica	43
1.1.6.1.9. Legalidad.....	45
1.2. Potestad Tributaria.....	46
1.2.1. Concepto.....	46
1.2.2. Características.....	50
1.2.2.1. Abstracto.....	50
1.2.2.2. Permanente.....	51
1.2.2.3. Irrenunciable.....	53
1.2.2.4. Indelegable.....	54
1.3. Relación jurídica tributaria.....	55
1.3.1. Naturaleza.....	58
1.3.2. Características.....	59
1.3.3. Sujetos.....	60
1.3.4. Elementos de la relación jurídica tributaria.....	63
1.4. Tributos.....	64
1.4.1. Concepto.....	64
1.4.2. Finalidad.....	65
1.4.3. Características.....	68
1.4.4. Clasificación.....	69

1.4.4.1. Impuestos.....	71
1.4.4.2. Arbitrios.....	73
1.4.4.3. Contribuciones especiales.....	74
1.4.4.4. Contribuciones por mejoras.....	76
1.4.4.5. Tasas.....	78
1.4.5. Bases de recaudación.....	81
1.4.5.1. Hecho generador de la relación tributaria.....	82
1.4.5.2. Exenciones.....	84
1.4.5.3. Sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria....	85
1.4.5.4. Base imponible.....	87
1.4.5.5. Tipo impositivo.....	88
1.4.5.6. Deducciones, descuentos, reducciones y recargos.....	89
1.4.5.7. Infracciones y sanciones tributarias.....	92
1.5. Impuestos.....	93
1.5.1. Definición.....	93
1.5.2. Características.....	95
1.5.3. Finalidad.....	96
1.5.4. Naturaleza jurídica.....	97
1.5.4.1. Teoría de la equivalencia.....	97
1.5.4.2. Teoría del seguro.....	98
1.5.4.3. Teoría del sacrificio.....	99
1.5.5. Clasificación.....	100

CAPÍTULO II

2. Impuesto Único sobre Inmuebles.....	103
2.1. Acontecimientos históricos relevantes.....	103
2.2. Definición.....	110
2.3. Destino.....	112
2.4. Objeto.....	116
2.5. Características.....	118
2.6. Regulación vigente aplicable.....	121
2.6.1. Bases de recaudación.....	124
2.7. Forma de determinar el valor del inmueble.....	131
2.7.1. Autoavalúo.....	132
2.7.2. Avalúo directo.....	135
2.7.3. Avalúo técnico.....	136
2.8. Procedimiento de pago.....	137

CAPÍTULO III

3. Análisis de la legislación guatemalteca que regula el Impuesto Único sobre Inmuebles.....	139
3.1. Legislación constitucional.....	139
3.1.1. División de poderes.....	140
3.1.2. Principio de legalidad.....	144
3.1.2.1. Reserva de ley.....	149

3.1.2.1.1. Clasificación tradicional.....	151
3.1.2.1.2. Extensión.....	154
3.1.2.1.3. Relación con el principio de legalidad.....	156
3.1.2.1.4. Relación con el principio de seguridad jurídica.....	158
3.1.2.2. Preferencia de ley.....	160
3.2. Normativa ordinaria.....	164
3.3. Demás normativa atinente.....	168
3.4. Criterios jurisprudenciales relevantes, emanados de la Corte de Constitucionalidad, respecto al Impuesto Único sobre Inmuebles.....	169
3.4.1. Acuerdo Municipal que fija valores por metro cuadrado de construcción y terreno.....	170
3.4.2. Falta de seguridad jurídica por la no publicación del Manual de Valuación Inmobiliaria.....	173
3.4.3. Modificación de las bases de recaudación mediante el Acuerdo COM-026-07 del Concejo Municipal de la Municipalidad de Guatemala..	177
3.4.4. Inconstitucionalidad de diversas normas referentes al impuesto único sobre inmuebles que no llenan los requisitos necesarios para su conocimiento.....	179
3.5. Análisis constitucional de los principios de reserva y preferencia de ley en la normativa que regula el Impuesto Único sobre Inmuebles en Guatemala	180
3.5.1. Fuentes formales del Derecho Tributario.....	183
3.5.2. Potestad reglamentaria en materia tributaria.....	185

3.5.3. Delegación de la función pública legislativa.....	186
3.5.4. Normas relativas a la valuación de bienes inmuebles y su repercusión en la base imponible.....	189
CONCLUSIÓN.....	193
BIBLIOGRAFÍA.....	195

INTRODUCCIÓN

Según las diversas formas de gobierno imperantes en periodos y espacios territoriales determinados, la clase dominante de una sociedad ha implementado mecanismos de opresión hacia el resto de la población, circunstancia que ha tenido diversos matices a lo largo del tiempo.

Entre los mecanismos antes indicados, las contribuciones económicas o en especie han representado un especial método para sufragar gastos de la clase dominante, aunque dicha situación ha ido cambiando conforme el desarrollo del Derecho. Ha sido por medio de grandes manifestaciones de oposición o revoluciones como la ciudadanía ha obtenido reconocimientos a diversos derechos, entre ellos, el derecho a la propiedad privada y su correspondiente protección, y con ello el establecimiento de ciertos límites a las exigencias de la clase política frente a la ciudadanía.

Es derivado de lo anterior, que la clase política, en especial el órgano del Estado al que se le confía decretar impuestos, debe respetar parámetros fijados por el propio ordenamiento jurídico existente, para poder proceder a exigir que la población en general sufrague los gastos ocasionados por el sector público de un país determinado.

El Estado de Guatemala posee un complejo aparato estatal, el cual requiere de grandes ingresos económicos para subsistir, cuya principal fuente de financiamiento lo constituyen los impuestos en un aproximado del 75% de los ingresos estatales.

En la actualidad, el Impuesto Único sobre Inmuebles además de constituir uno de los tantos ingresos en materia impositiva que percibe el Estado de Guatemala, el mismo tiene como destino específico, en un alto porcentaje del mismo, el desarrollo de las circunscripciones municipales en que se encuentran asentados los bienes inmuebles, objetos del referido impuesto.

Debido a lo anterior, surge la imperiosa necesidad de efectuar un análisis sobre los presupuestos constitucionales de los tributos y determinar si las disposiciones normativas que regulan al Impuesto Único sobre Inmuebles se adecua a ellos, toda vez que la referida exacción corresponde a un detrimento patrimonial de los contribuyentes, así como un mecanismo de desarrollo de las municipalidades del país. Estas situaciones motivan un estudio exhaustivo sobre el tema, con el objetivo de verificar que la normativa antes referida se encuentre bajo los parámetros constitucionales y legales, y ello no produzca una afectación a los intereses no solo de los contribuyentes, sino estatales, por no cumplir con las exigencias que la Constitución Política de la República de Guatemala y el Código Tributario establecen para la creación de un impuesto, así como la modificación de sus bases de recaudación.

Por lo que, el presente trabajo está desarrollado en tres tópicos específicos, siendo estos: a) Régimen Tributario; b) Impuesto Único sobre Inmuebles; y, c) Análisis de la legislación guatemalteca que regula el Impuesto Único sobre Inmuebles.

El primer tema abarca un desglose lo que constituye el Derecho Tributario en general, haciendo énfasis a su desarrollo histórico, derivado del cual permite entender de mejor

manera aspectos tales como: sus características, fuentes de Derecho, así como los principios que lo fundamentan; también se incluye un análisis de lo que constituye la potestad tributaria, y como derivado del mismo surge la relación jurídica tributaria por medio de la cual se contempla la exigibilidad de los distintos tributos, dentro de los cuales se incluyen los impuestos.

Al haber desarrollado de forma genérica lo relativo al impuesto y lo que ello conlleva, en el segundo capítulo se analiza uno de ellos: el Impuesto Único sobre Inmuebles, su relevancia histórica, objeto, características, entre otras cuestiones.

Por último, tomando en consideración que el objeto del presente trabajo consiste en efectuar un análisis de la normativa que regula el Impuesto Único sobre Inmuebles, en especial en lo que respecta a las disposiciones constitucionales respecto al principio de legalidad, del cual se deriva la reserva y preferencia de ley, lo cual permite examinar el impuesto en referencia bajo los supuestos de las fuentes del Derecho Tributario, la potestad reglamentaria en dicha materia, la delegación de la función pública legislativa y las normas relativas a la valuación de bienes inmuebles y la repercusión de las mismas respecto a la base imponible del impuesto que se estudia.

Lo indicado en el párrafo precedente, servirá de fundamento para considerar que las disposiciones normativas inferiores a los reglamentos emitidos en Acuerdo Gubernativo, por parte del presidente de la República de Guatemala, no poseen validez jurídica alguna, mucho menos cuando su contenido se enfoca a modificar de forma indirecta una de las bases de recaudación del Impuesto Único sobre Inmuebles como es la base

imponible, por medio de la regulación específica atinente a la valuación inmobiliaria, formulada por la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas, derivado de la delegación de la función pública normativa contemplada en el artículo 16, del Decreto número 15-98, del Congreso de la República de Guatemala.

CAPÍTULO I

1. Régimen Tributario

1.1. El Derecho Tributario y su fuente formal de creación

1.1.1. Antecedentes históricos

Desde tiempo remotos, las distintas comunidades o agrupaciones de personas que perseguían una finalidad específica tuvieron la necesidad de obtener un sustento económico, para que sus actividades en beneficio de la colectividad perduraran, satisfaciéndolas por medio de diversos aportes de sus propios miembros. Estos aportes tuvieron como origen la entrega de productos o elementos en especie, lo cual dependía del fruto de las diversas actividades de producción de ese momento.

Es difícil poder determinar hasta qué punto podría ser considerado una ofrenda hacia el reconocimiento de una autoridad, ya sea como un regalo, por el esfuerzo realizado por parte de esa colectividad o entenderlo desde la óptica de un tributo como tal, porque todo ello dependerá de la época que se pretenda analizar, toda vez que, a lo largo del devenir histórico, se ha evidenciado la existencia de diversos estadios por medio de los cuales un grupo de personas han pasado a rendir obediencia máxima a una autoridad, quien le entregaban productos en especie, hasta llegar a lo que en la actualidad se tiene, es decir, una aportación para cubrir los gastos del sostenimiento de un complejo aparato estatal que está obligado a satisfacer las necesidades de la colectividad.

Como un aporte eminentemente técnico, el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales efectuó un estudio referente a la historia de la tributación en Guatemala¹, recogiendo aspectos desde los mayas hasta inicios del presente siglo, lo cual será abordado a grandes rasgos a continuación, por medio de la identificación de cuatro momentos históricos, que a manera de coadyuvar a su entendimiento están determinados de la siguiente manera: a) Sociedad maya; b) Régimen colonial; c) Época independiente; y, d) Período contemporáneo.

Tomando en cuenta los tres períodos de tiempo en que se clasifica el desarrollo de la sociedad maya, es decir, en preclásico, clásico y postclásico, es en el segundo de ellos que se determina una existencia latente de información en cuanto a tributos se refiere, toda vez que es en esa etapa cuando se configuran mejores relaciones económicas por medio de determinadas actividades de producción. Al respecto, se ha establecido que: “(...) La base económica se sustentaba en la agricultura, el comercio y el tributo, que se manifestaba en el beneficio que los nobles recibían por medio del trabajo de la gran masa campesina de quienes obtenían los pagos consistentes generalmente en productos de la caza y la pesca, la agricultura, miel, mantas de algodón y servicios personales (...)”².

¹ Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. *Historia de la tributación en Guatemala (desde los mayas hasta la actualidad)*.

² Rodríguez-Shadow, María J. & Miriam López Hernández (ed). *Las mujeres mayas en la antigüedad*. Página 210.

La estructura de la sociedad maya en el período clásico estaba enfocada en tres estratos sociales, que delimitan, de cierta manera, la obligatoriedad en cuanto al pago del tributo, estableciéndose³: a) Gobernante supremo derivado del linaje recibido por los dioses, junto a un grupo selecto de miembros de la nobleza, quienes gozaban de las prebendas del momento; b) Especialistas en cierta materia y campesinos, siendo que estos eran quienes pagaban el tributo al gobernante; y, c) Grupo conformado por los esclavos cautivos de distintas guerras.

El siguiente período dentro de la sociedad maya, es decir, el posclásico, se caracterizó por la decadencia del sistema, derivado de la migración y consecuentemente la combinación con otras civilizaciones, como los toltecas. Lo anterior provocó “el fin de la teocracia y el principio del poder militar. Los jefes guerreros de cada grupo tomaron el poder y dominaron (...). La región maya de Guatemala se dividió en pequeños reinos o señoríos, como el k'iche, en Uatatlán, el kaqchikel en Iximché, el tz'utujil en Tziquinajá y el mam en Zaculeu. Estos señoríos se mantenían en guerras constantes por la expansión de sus territorios y el cobro de tributos (...)”⁴.

En cuanto a la transición entre la sociedad maya y el régimen colonial, en lo que respecta a las tácticas españolas que fueron empleadas con el objetivo de conquistar los territorios que ahora se conoce como centroamericanos, se puede hacer mención de la compleja y basta estrategia efectuada por los conquistadores, al usar a su favor la

³ Ibídem. Página 211.

⁴ Instituto Guatemalteco de Educación Radiofónica. *Ciencias Sociales* 7. Página 148.

pugna existente en ese entonces entre los distintos señoríos y así vencerlos de forma separada y sometiéndolos, hasta lograr su cometido.

La conquista cobro relevancia al haberse implementado e instalado en esta parte del globo terráqueo, diversas instituciones que tienen sus raíces en España, entre ellas la Real Hacienda, por medio de la cual se pretendió darles un destino específico a los tributos obtenidos durante la época. Al respecto, se puede indicar que: *“La Encomienda de indios consistía en otorgar a un español una cantidad variable de indios con el objeto de explotarlos y cobrarles el tributo a nombre del rey (...)”*⁵.

La situación se complicó derivado del extenso aparato administrativo instituido, toda vez que con el paso del tiempo fue surgiendo mayor discrecionalidad en el manejo de las cuentas reales, según como se desprende del siguiente texto: “El tributo indígena, dependiendo de si un pueblo estaba asignado a un encomendero o sujeto a la Corona, se destinaba ya fuera principalmente a un individuo particular o totalmente al tesoro real (...)”⁶.

Los graves problemas económicos provocados por la mala administración de los tributos recaudados y el acaparamiento de los mismos por parte de los encomendados y españoles en tierras americanas, provocó la intervención real por medio de una serie de reformas que tampoco aliviaron la situación, sino más bien generó descontento por

⁵ González Orellana, Carlos. *Historia de la educación en Guatemala*. Página 52.

⁶ Centro de Investigaciones Regionales de Mesoamérica. *La sociedad colonial en Guatemala: estudios regionales y locales*. Página 90.

gran parte de la población, en especial por los denominados criollos⁷, quienes pretendieron apoderarse de los beneficios españoles.

Al respecto, el autor Robert Carmack efectuó la siguiente acotación: “Los movimientos de independencia en Nueva España y en el Reino de Guatemala fueron primordialmente movimientos de criollos, aunque contaron con la ayuda de mestizos en especial en los centros urbanos. (...) la capa media alta de mestizos era aún más revolucionarios que los criollos, pues los mestizos deseaban no solo el poder de los españoles, sino también las ventajas de los criollos”⁸.

A pesar de la gran explotación a la que estuvieron sometidas distintas comunidades oriundas de Guatemala, Centroamérica en general, así como parte de los territorios en que habitó la sociedad maya, no fueron suficientes para los intereses de la Corona española, puesto que el acaparamiento de los ingresos reales por parte de españoles, criollos y algunos segmentos de mestizos, estos últimos en menor escala, provocó una pugna entre los mismos hasta el punto de promover y lograr consecuentemente la supuesta independencia del Reino de Guatemala.

La época independentista se vio plagada de una serie de problemas financieros, tanto para Centroamérica en su conjunto, como para Guatemala, puesto que los distintos

⁷ Para fines de un mejor entendimiento del tema, la clase de los criollos constituía aquel conjunto de personas que eran hijos de europeos, en este caso de españoles, que nacieron en territorio americano, y que de igual forma lucharon por mantener ese estatus.

⁸ Carmack, Robert M. *Historia social de los k'iche's*. Página 239.

proyectos que se promovían carecían de un sustento fáctico que motivara la superación del problema económico.

La anterior situación queda ejemplificada por las propuestas del jefe de Estado Mariano Gálvez, al pretender implementar reformas modernas para la época, las cuales “incluían un ambicioso conjunto de medidas económicas, sociales y culturales tuvieron resultados muy contradictorios y generaron diversas resistencias y una creciente oposición popular. En el plano económico, el gobierno impulsó el desarrollo de la infraestructura (...) estableciendo una nueva ruta de comercio (...). Se promovió la privatización de tierras (...), abriendo así el acceso a los ejidos de los pueblos indígenas. La política de libre comercio y disminución de tarifas arancelarias favoreció las importaciones de textiles británicos afectando la producción textil local. Las reformas tributarias tuvieron importantes repercusiones políticas, (...)”⁹.

Entre las medidas implementadas, se puede establecer que: “(...) el 28 de agosto de 1832 decretó exentos del pago de impuestos “los frutos no cultivados antes de ahora y de que se hagan nuevos plantíos, y el café, el añil, el algodón y el achiote cosechados en el estado, por diez años” (...)”¹⁰. Lo anterior evidencia que Mariano Gálvez pretendió diversificar la agricultura, mediante la promoción de diversas actividades que conllevarían a la percepción de mejores ingresos de algunos sectores de la población, aunque para ello tuvo que sacrificar los ingresos que el Estado percibía en concepto de impuestos por las referidas actividades a las cuales se les otorgó exención.

⁹ García Vettorazzi, María Victoria. *Acción subalterna, desigualdades socioespaciales y modernización*. Página 116.

¹⁰ Wagner, Regina. *Historia del Café de Guatemala*. Página 25.

En diversas etapas de la historia de Guatemala, se puede evidenciar como la clase política ha influido grandemente en la determinación de los objetivos en materia tributaria, lo cual puede ser ejemplificado con lo efectuado en los gobiernos posteriores a Mariano Gálvez, los cuales fijaron en la alcabala y las bebidas embriagantes, la principal fuente de ingresos para el Estado.

Posteriormente, con la revolución liberal, durante el gobierno de Miguel García Granados y Zavala se efectuaron cambios en cuanto a la tenencia de tierras, porque la época conservadora generó el acaparamiento de las propiedades y estas se encontraban ociosas, por lo que, al estar el Estado guatemalteco basado en la producción agrícola, dicha situación afectó grandemente a su desarrollo.

Durante la época revolucionaria, quedaron en evidencia los grandes problemas que Guatemala tenía en cuanto a la administración de los tributos, toda vez que, aunque la percepción de los mismos era estable, no se lograba avanzar en el desarrollo del país, situación que perdura inclusive hasta la actualidad.

Con la normativa legal vigente, se evidencia la existencia de diversos mecanismos tributarios para dotar de una gran cantidad de ingresos para el Estado de Guatemala, aunque los errores del pasado continúan, por la gran cantidad de sujetos y supuestos a favor de los cuales se han otorgado exenciones, una mala distribución del ingreso público, así como por la desigualdad en la indicación de bases imponibles y tipos impositivos, cuestiones que pudieran ser objeto de un amplio estudio.

A manera de conclusión, los antecedentes históricos en materia tributaria hacen hincapié en la necesidad de mantener una estructura funcional en dicha rama del Derecho, toda vez que constituye el soporte económico financiero del Estado, por el cual se obtienen los ingresos necesarios para sufragar el gasto público, aunque no todo recae como su responsabilidad, porque a nivel presupuestario es importante la forma en que se asignan las erogaciones públicas para que los ingresos obtenidos puedan equipararse con el gasto, el cual debe estar enfocado al cumplimiento de los verdaderos objetivos, fines y principales acciones del Estado de Guatemala.

1.1.2. Definición

Previo a entrar a analizar lo que constituye el Derecho Tributario como tal y sin perjuicio de la descripción que se haga más adelante, es importante definir al tributo para fines de un mejor entendimiento de este apartado, de esa cuenta a grandes rasgos puede comprenderse como aquella prestación económica que los integrantes de una población determinada le entrega al Estado para contribuir al gasto público.

Ahora bien, sin pretender hacer un estudio y análisis exhaustivo de la diferencia existente entre los términos fiscal y tributario, porque no es el objeto del presente, es oportuno que se parta de ese aspecto para entender de mejor manera lo que aquí se intenta desarrollar, toda vez que ambas ramas del Derecho se encuentra íntimamente ligadas y comparten un vínculo específico.

La relación antes indicada lo constituye el Derecho Financiero, que diversas posturas podrán determinarlo como semejante a lo fiscal o a lo tributario y otras lo diferenciarán, pero para fines del presente se debe de partir definiéndolo como una rama del Derecho Público integrada por un conjunto de instituciones, doctrinas, principios y normas que “regulan la actividad financiera del Estado y los demás entes públicos así como las relaciones jurídicas a que la misma da lugar”¹¹, debiéndose entender por actividad financiera aquella “dirigida a la obtención de ingresos y a su aplicación o gasto”¹², todo ello enfocado precisamente al Estado en general y las instituciones públicas que le conforman.

Por lo anteriormente indicado, el Derecho Financiero cobra completa notoriedad, porque el objeto del presente se enfoca a desarrollar ambas vertientes en que está comprendida la referida rama del Derecho, siendo que es de vital importancia la obtención de los ingresos que el Estado necesita para poder llevar a cabo las diversas actividades para las cuales ha sido creado y se encuentra facultado, es decir, enfocándose a lo referente con los tributos y luego en el gasto que el Estado efectúa basados en los ingresos obtenidos o por obtener.

En cuanto al primer aspecto, es decir, en cuanto al ingreso de los recursos necesarios para que el Estado pueda cumplir con sus obligaciones, siendo desarrollado por el Derecho Tributario, cuyo estudio en la doctrina se desglosa en dos vertientes, siendo estas: “(...) a) El punto de vista que toma en cuenta como objeto de la disciplina

¹¹ Menéndez Moreno, Alejandro. *Derecho financiero y tributario, parte general*. Página 40.

¹² *Ibíd.* Página 39.

científica el tributo como recurso que el Estado obtiene por medio de la coerción que nace de su poder imperio. (...) b) Otro punto de vista considera como objeto científico la actividad administrativa de los órganos estatales a los que está confiada la recaudación de los tributos. (...) De esta concepción surge también otro corolario: la relación entre el Estado y el contribuyente no es una relación obligacional ni una relación de derecho, sino de poder o de fuerza (...)”¹³.

Tomando en cuenta lo anterior, se puede indicar que el Derecho Tributario se enfoca en lo concerniente a la obtención de los recursos tributarios, basados en el poder imperio del Estado, el cual se ejerce frente a sus habitantes, para sufragar de esa manera los gastos que deba hacer, en virtud de compromisos previos y relacionados con la misma existencia estatal.

Adicional a lo indicado previamente, se puede indicar que el Derecho Tributario “se limita a regular los impuestos, tasas y demás tributos y los procedimientos administrativos de su aplicación, gestión y control. Es una rama del derecho financiero que tiene tres dimensiones. En primer lugar, trata los principios que rigen el ordenamiento jurídico. En segundo lugar, está relacionado con las normas que regulan las relaciones tributarias. En tercer lugar, trata los procedimientos de la AP (sic) para la aplicación de las normas tributarias (...)”¹⁴.

¹³ Jarach, D. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Página 75.

¹⁴ Jura Law. *Apuntes de Derecho español. Derecho tributario*. Página 9.

1.1.3. Clasificación

Doctrinariamente el Derecho Tributario ha sido clasificado según diversos puntos de vista, siendo entre estos: a) Según el contenido de la norma jurídica; y, b) Según la relación con otras ramas del derecho. Los aspectos antes indicados, serán desarrollados a continuación.

1.1.3.1. Según el contenido de la norma jurídica

Tomando en cuenta el contenido de la norma jurídica, el Derecho Tributario se divide en sustantivo o material y en administrativo o formal, tal y como lo contempla el autor Mauricio Plazas: “Desde el punto de vista del contenido de sus normas, el Derecho Tributario se clasifica en Derecho Tributario Material y Derecho Tributario Formal. Participan del Derecho Tributario Material las normas que regulan los elementos constitutivos de la obligación tributaria sustancial (...). Y forman parte del Derecho Tributario Formal las normas que regulan el procedimiento (...)”¹⁵.

Al respecto, Alejandro Saldaña indica: “Derecho Tributario Sustantivo o Material (...) deriva del encuadramiento del particular a la hipótesis normativa, es decir, cuando este se coloca en la situación jurídica o de hecho prevista en la norma jurídica (...). Derecho Tributario Formal o Administrativo (...) serán todas aquellas obligaciones a cargo de los particulares, (...); teniendo la autoridad la facultad de efectuar las revisiones a que haya

¹⁵ Asorey, Ruben O. & Mauricio A. Plazas Vega (et al). *La autonomía del Derecho de Hacienda Pública y del Derecho Tributario*. Página 109.

lugar para verificar ya sea un pago y accesorios u otra obligación de mero trámite, (...)"¹⁶.

La anterior clasificación no se enfoca exclusivamente al tributo, sino a la forma en como el mismo es regulado dentro de un ordenamiento jurídico determinado, porque el Derecho Tributario sustantivo o material hace alusión a los aspectos generales de dicha rama del derecho, ya sea en cuanto a la relación jurídica tributaria, los sujetos de la misma, las bases de recaudación, la obligación tributaria y sus formas de extinguirlas, entre otras cuestiones, pero como normas de donde emanan derechos y obligaciones y actividades concretas a efectuarse, tienen efectivo cumplimiento por medio del Derecho Tributario formal, porque este impone el procedimiento a llevar a cabo para que la parte sustantiva antes relacionada, sea efectivamente llevada a la práctica.

La anterior clasificación sirve, inclusive, para identificar la normativa a ser aplicada, así como para fines de un mejor entendimiento, detectar los principios aplicables en cada una de ellas, tal y como se evidenciará en el apartado respectivo.

1.1.3.2. Según la relación con otras ramas del Derecho

Con base en la presente clasificación, el Derecho Tributario puede ser percibido en conjunto con otras ramas de la ciencia jurídica, sin pretender menoscabar la autonomía de la que ha sido dotado y al no ser una circunstancia objeto del presente, es oportuno

¹⁶ Saldaña Magallanes, Alejandro A. *Curso elemental sobre Derecho Tributario*. Página 18.

indicar que el derecho como tal es uno solo, que para fines de estudio y análisis fue disgregándose en especialidades que poseen su propio objeto, principios y normas.

Al tenor de lo indicado previamente, es ineludible la relación del Derecho Tributario con otras ramas del Derecho, de esa cuenta que en la actualidad se puede apreciar por ejemplo que el Derecho Constitucional se instituye como la base del ordenamiento jurídico, el cual teniendo como desarrollo, entre otras cuestiones, la norma suprema y su contenido, Con base en este último se aprecian varios pasajes en que se hace alusión al Derecho Tributario, como lo es la atribución del Congreso de la República de decretar impuestos y lo relacionado al principio de legalidad, regulados en los artículos 171 literal c) y 239 respectivamente, de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Así también, existe una relación con el Derecho Penal, en virtud del acaecimiento de acciones u omisiones que tiendan a transgredir la norma tributaria como tal y los ingresos del fisco, creándose de esa manera tipos penales en virtud de la necesidad del Estado de proteger y resguardar la percepción de los tributos.

Y así sucesivamente con diversas ramas del Derecho, como lo son el Derecho Administrativo, Derecho Internacional o Derecho Procesal, entre otras, puede detectarse la relación con el Derecho Tributario, tal y como lo manifiesta el autor Juan Rafael Bravo Arteaga en su obra Nociones Fundamentales de Derecho Tributario.

1.1.4. Autonomía

De la definición estructurada en el apartado precedente, se hizo mención de la necesaria relación entre el Derecho Financiero con el Derecho Tributario y el Derecho Presupuestario, entre otros, toda vez que, al versar sobre el recurso económico del Estado, provoca la posibilidad de confusión, aunque cada una de ellas tiene ámbitos de aplicación y desarrollo bien delimitados, como ya se apuntó.

Ahora bien, es importante hacer mención de la unidad del Derecho, como la ciencia social en virtud de la cual se pretende regular la conducta del ser humano, por medio de disposiciones normativas que le establezcan al ser humano parámetros que le sirvan de guía, encaminados a obtener su correcta realización. Por lo anterior, sería impensable abordar la autonomía total de ciertas ramas del Derecho, en virtud que este último denota un todo unificado.

Sin perjuicio de lo indicado en el párrafo precedente, para fines prácticos y de estudio pormenorizado del Derecho, es viable establecer divisiones dentro del mismo, por considerar que las distintas ramas que lo conforman abordan aspectos muy específicos que otras no, por lo que una primera estratificación está dada por el Derecho Público y Derecho Privado, siendo el primero de ellos en el que encasillaría perfectamente el Derecho Tributario, derivado principalmente de la potestad estatal para decretar impuestos, sin que necesariamente medie la intervención de la población en general, sino que únicamente se requiere el cumplimiento irrestricto de los parámetros

establecidos tanto en la Constitución Política de la República de Guatemala, como en las normas ordinarias que para el efecto hayan sido creadas.

Lo relativo a la autonomía del Derecho Tributario, constituye una discusión a nivel doctrinario, mediante el cual diversos autores se han pronunciado al respecto. Las posturas que se han elaborado se resumen en: a) Subordinación al Derecho Financiero; b) Subordinación al Derecho Administrativo; c) Subordinación al Derecho Privado; y, d) Tesis de la autonomía. Tomando en cuenta la clasificación recién indicada, las anteriores posturas serán desarrolladas a continuación.

En cuanto a la subordinación existente del Derecho Tributario al Derecho Financiero, niega por completo cualquier tipo de autonomía de la primera de ellas.

Al respecto, Mauricio Plazas manifiesta lo siguiente, en plena referencia a lo indicado por Dino Jarach: “(...) la ciencia del Derecho de la Hacienda Pública no tenía ni unidad ni homogeneidad de estructura. (...) solo en el Derecho Tributario se encontraba la unidad de principios y la homogeneidad que se requería para el estudio de cualquier rama del Derecho (...)”¹⁷, así como también indica lo establecido por Giannini: “(...) sobre la heterogeneidad del Derecho de la Hacienda Pública y la homogeneidad del Derecho Tributario; (...) es una parte fundamental del Derecho de la Hacienda Pública (...)”¹⁸.

¹⁷ Asorey, Ruben O. & Mauricio A. Plazas Vega (et al). Op. cit. Página 86.

¹⁸ Asorey, Ruben O. & Mauricio A. Plazas Vega (et al). Op. cit.

Otra postura es la indicada por Luigi Ferlazzo, quien establece: “No creo sin embargo, a pesar de ser un estudioso del Derecho Tributario, que el estudio del Derecho financiero deba ser sacrificado respecto del estudio del Derecho Tributario, sino que se trata de dos ciencias que tienen su específico objeto temático, objeto que para el Derecho Tributario es especialmente el estudio de los impuestos (...)”¹⁹.

La segunda postura, se refiere a relacionar al Derecho Tributario como parte del Derecho Administrativo, siendo que al respecto Manuel Guinassi se pronunció en el sentido siguiente: “(...) podemos decir que la autonomía estructural del Derecho Tributario se manifiesta por la existencia de normas que regulan la relación jurídica, cuyo objeto es el tributo, en sus manifestaciones principal y accesorias, actividad que nos induce a aceptar la distinción entre Derecho Tributario material y Derecho administrativo. En efecto, el estado cuando impone tributos lo hace con carácter legal, vale decir, que su actividad está sujeta a la ley, y no es una mera actividad administrativa (...)”²⁰.

Lo anterior deja de manifiesto que ambas ramas del Derecho, se circunscriben al accionar del aparato estatal, pero su objeto de estudio y aplicación es completamente distinto, siendo muy general en materia administrativa y a su vez específico en cuanto al Derecho Tributario, puesto que si bien es cierto la administración de los tributos constituye un quehacer de algunos entes públicos, la especialidad con la que está

¹⁹ Ferlazzo Natoli, Luigi. *Revista de Derecho Tributario*. Página 958.

²⁰ Belaude Guinassi, Manuel. *Instituciones de Derecho Tributario*. Página 12.

regulado el tema exige que su estudio, análisis y aplicación sea pormenorizado, derivando por ello la necesidad de distinguir ambos aspectos.

El anterior argumento, también es válidamente aplicado para la tercera postura respecto a la autonomía del Derecho Tributario, en cuanto a su supuesta subordinación con el Derecho Privado, pues es por medio de este último que se regulan una serie de instituciones jurídicas que de igual forma tienen aplicación para los tributos, como la relación jurídica, las obligaciones, las formas de extinción de las mismas, entre otros, pero que al tener una legislación específica, dada no solo por el Código Tributario sino por las distintas normativas que regulan cada uno de los tributos dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco, deviene la importante separación de ambas ramas del Derecho.

Por último, el autor argentino Héctor Villegas propugna la tesis de la autonomía de la siguiente manera: “No obstante admitimos que desde el punto de vista didáctico, puede ser conveniente un estudio conjunto y generalizado de las normas reguladoras de la actividad financiera, atento a su elemento común (la mencionada actividad financiera) diferenciable de otras actividades estatales (...)”²¹.

Por último, a manera de coadyuvar para determinar la autonomía de la cual está dotada el Derecho Tributario, el autor Raúl Rodríguez Lobato hace referencia a una serie de elementos que conforman la materia y que la independizan como una rama del Derecho, siendo estos: “a) La naturaleza específica de la obligación tributaria. b) Los

²¹ Villegas, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Página 128.

caracteres de la responsabilidad. c) El procedimiento económico coactivo. d) La figura jurídica de la exención. e) La sanción (...), que concibe la reparación civil y delictual con sus propias normas. f) El hecho de que la Hacienda Pública nunca litiga sin garantías”²².

Con los anteriores elementos se puede establecer que efectivamente el Derecho Tributario posee una serie de características que lo particularizan y diferencian inclusive, con normativa que es propia de otras ramas como el Derecho Civil y Procesal Civil y Mercantil, en lo referente a la obligación jurídica, procedimiento de cobro, entre otros aspectos.

1.1.5. Fuentes

Se debe tomar en cuenta que las fuentes del Derecho, hacen alusión al origen o forma en que surgen las normas e instituciones jurídicas. Al respecto, Cristina Portales establece una definición de fuentes del Derecho, indicando que como tal se entienden los “*medios por los cuales se crea, así como medios de expresión del mismo*”²³, en completa alusión a la forma de crear y expresar el Derecho.

En atención a la clasificación que puede existir respecto a los tipos de fuentes de derecho, ya sea originarias y derivadas, las primeras de estas son de vital importancia para la presente investigación, partiéndose para ello de lo indicado en el Decreto

²² Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*. Página 15.

²³ Portalés Trueba, Cristina. *Derecho mercantil mexicano*. Página 51.

número 6-91 del Congreso de la República: “(...) ARTÍCULO 2. FUENTES. Son fuentes de ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía: 1. Las disposiciones constitucionales. 2. Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley. 3. Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo. (...)”²⁴, siendo que es a partir de dicha disposición que se preceptúan de forma expresa cuáles serán las fuentes formales del Derecho en materia tributaria.

En ese sentido, a continuación, se desarrollan cada una de las fuentes formales del Derecho Tributario indicadas en el artículo antes citado.

1.1.5.1. Constitución Política de la República de Guatemala

A lo largo del tiempo, desde una etapa previa al período independentista en el Reino de Guatemala, ya existían disposiciones normativas que pretendían regular la organización, estructura y funcionamiento de las dependencias asentadas en territorio americano, ejemplo de ello es la Constitución de Bayona²⁵, dictada por Napoleón Bonaparte, con el objetivo de la plena observación por parte de los españoles en las tierras conquistadas por los franceses.

²⁴ Congreso de la República de Guatemala. Código Tributario, Decreto número 6-91. Artículo 2.

²⁵ Diversos historiadores manifiestan la inconformidad con denominarle “Constitución”, pues se considera en el mejor de los casos una “Carta” otorgada por parte de Napoleón Bonaparte a su hermano José I, a quien le había abdicado el reinado de España.

En esa disposición se hace alusión a una estructura rígida estatal, aunque de hecho el poder se concentraba en el rey, por haberse instaurado una especie de monarquía parlamentaria, la cual no duró por mucho tiempo, derivado de la emisión de la Constitución de Cádiz años más tarde.

Posteriormente, luego de la supuesta independencia del Reino de Guatemala, se promulgan una serie de Constituciones cuyas intenciones eran tanto el mantener una federación, como desligarse por completo y emprender una historia como un Estado soberano.

Lo anterior determina, la necesidad en un primer momento de mantener a la población sometida a las directrices de la clase dominante, inclusive hasta nuestros días, con la diferencia que por la evolución que ha tenido el Derecho en general, a nivel constitucional se pretende limitar esa discrecionalidad en el ejercicio de la función pública.

Es por ello, que la Constitución Política de la República de Guatemala además de establecer en su parte orgánica, por medio de la cual se establece una estructura y organización estatal determinada, existe el reconocimiento de derechos y garantías a favor de los habitantes del Estado de Guatemala, así como deberes a los que este último está obligado a cumplir.

Dentro de los principales deberes sigue perdurando la obligación de carácter cívico, contribuye para sufragar el gasto público, lo cual tiene efectivo cumplimiento por medio

del Derecho Tributario plenamente establecido en el ordenamiento jurídico guatemalteco, aunque con ciertos límites consagrados en la propia Carta Magna, los cuales en especial se circunscriben a un principio específico en dicho ramo, como lo es el principio de legalidad, el cual a pesar de ser abordado con mayor detenimiento en los próximos apartados, permite determinar dos presupuestos claros: a) Que el único órgano capaz para decretar impuestos, es el Congreso de la República de Guatemala; y, b) Que dicha atribución no puede ser desarrollada de forma discrecional, sino que debe cumplir con parámetros claros, que la legislación actual denomina bases de recaudación.

Según lo indicado con anterioridad, la Constitución Política de la República de Guatemala cobra total relevancia para el presente trabajo, toda vez que siguiendo la jerarquía normativa, es la que dispone el andamiaje jurídico necesario no solo para la creación de disposiciones en materia tributaria, sino su consecuente ejecución, pues es el Organismo Ejecutivo quien hace cumplir las leyes e inclusive tiene la potestad de emitir reglamentos con el único objeto de establecer la forma y procedimientos de cobro de los impuestos.

Por lo indicado en los párrafos precedentes, la Constitución Política de la República de Guatemala constituye, dentro de las fuentes formales del Derecho Tributario, la principal de ellas, toda vez que establece los parámetros generales y necesarios para que las normas ordinarias y reglamentarias puedan ser creadas y efectivamente cumplidas.

1.1.5.2. Leyes

Tomando en cuenta lo establecido en la anterior fuente del Derecho en materia tributaria, principalmente en lo regulado en los artículos 171 literal c) y 239 de nuestra Carta Magna, en referencia a que el Congreso de la República constituye el ente que con exclusividad decreta los impuestos ordinarios y extraordinarios, según las necesidades del Estado y debiendo reunir los elementos que engloban las bases de recaudación.

Aunado a lo desarrollado en el párrafo precedente, es importante manifestar que la Ley del Organismo Judicial, al regular las fuentes del ordenamiento jurídico guatemalteco, le asigna a la ley el carácter de única fuente del Derecho, así como la supremacía de la Constitución Política de la República de Guatemala sobre cualquier ley o tratado, y la prevalencia de las leyes o tratados sobre los reglamentos.

De esa cuenta, importante será establecer qué efectos pueden llegar a producir unas disposiciones que no cumplan con el parámetro antes indicado, situación que será abordada en el capítulo tercero de este mismo texto.

Continuando con la jerarquía normativa, en la presente fuente de Derecho Tributario, puede encontrarse, en el Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, el compendio de normas de aplicación general para los supuestos normativos relacionados a cualquier disposición tributaria del país, toda vez que, en nuestro país, existe una ley propia para cada uno de los impuestos que se

encuentran vigentes en la actualidad, que lejos de hacer limitativo el listado pueden identificarse la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto número 27-92, Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto número 73-2008, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolo, Decreto número 37-92, Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles, Decreto número 15-98, todos del Congreso de la República de Guatemala.

Con lo anterior, se evidencia la forma en como es fundamental en materia tributaria, la determinación de normas específicas que reúnan las características legislativas mínimas como lo es la atribución exclusiva del Congreso de la República de Guatemala para decretar impuestos, así como que estos se encuentren debidamente desarrollados según las bases de recaudación correspondientes.

La presente fuente del derecho servirá de base para el análisis que se efectuarán con posterioridad, tomando en cuenta esa atribución exclusiva del Congreso de la República y lo relacionado a las bases de recaudación que todo impuesto de contener en el momento de ser decretado.

1.1.5.3. Tratados y convenios internacionales

Es importante indicar que derivado de la expansión de las comunicaciones, en su momento existían situaciones determinadas que tendían a vulnerar ya sea a Estados, como sujetos pasivos de la obligación tributaria, así como a los contribuyentes, lo cual fue provocado por la falta de normativa que regulara de forma específica los supuestos

normativos que viabilizaran el cumplimiento de la obligación tributaria por parte del sujeto obligado en determinado país, motivo por el cual fue necesario un análisis sobre dicha circunstancia y la propuesta a nivel internacional de cuerpos normativos que tendieran a cubrir esa incertidumbre o vulneración aludida.

También es oportuno indicar que el comercio exterior ha provocado la necesidad de impulsar normativas a nivel internacional para el resguardo y protección de los intereses de Guatemala en las relaciones con otros Estados, creando tratados comerciales en lo que lo relacionado a los tributos, en cualquier tipo de modalidad, tiene relevancia.

De esa cuenta y derivado de las funciones que constitucionalmente le son asignadas al presidente de la República de Guatemala, en su calidad de jefe de Estado y en representación de la unidad nacional, al tener el deber de velar por los intereses de la población, es a quien se le ha encomendado dirigir la política exterior y las relaciones internacionales, por medio de distintos mecanismos, dentro de las cuales se puede mencionar la celebración de tratados y convenios internacionales, que pudieran tener algún aspecto relevante para el Derecho Tributario, como lo es el Tratado de Libre Comercio entre Estados Unidos, Centroamérica y República Dominicana.

Lo anterior, para que tenga plena validez a lo interno de nuestro ordenamiento jurídico, es necesario que el Congreso de la República de Guatemala ratifique su contenido, y de esa forma se cumpla con los parámetros establecidos según el principio de legalidad en cuanto a los tributos, por la especial atribución que constitucionalmente se le ha encomendado.

Además del Tratado de Libre Comercio antes indicado, Guatemala tiene suscritos con Taiwán, Panamá, México, Colombia y Chile, según la publicación que al respecto hace la Superintendencia de Administración Tributaria en su página web; así como el Ministerio de Economía publicó que Guatemala tiene Acuerdos de Alcance Parcial con Belice, Cuba, Ecuador y Venezuela.

Es de recordar también, que actualmente existe un Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento, por medio de los cuales se pretendió no solo consolidar las economías de Guatemala, Honduras, El Salvador, Nicaragua y Costa Rica, sino también establecer la legislación básica en materia aduanera para una mejor determinación de las funciones de las autoridades aduaneras, así como los procedimientos a seguir para la determinación de la obligación tributaria correspondiente.

1.1.5.4. Reglamentos

En cuanto a las normas reglamentarias, de manera genérica, se puede indicar que el Presidente de la República de Guatemala posee una función cuasi legislativa, al haberle asignado por mandato constitucional la potestad de “(...) e) Sancionar, promulgar, ejecutar y hacer que se ejecuten las leyes; dictar los decretos para los que estuviere facultado por la Constitución, así como los acuerdos, reglamentos y órdenes

para el estricto cumplimiento de las leyes, sin alterar su espíritu (...)”²⁶, circunstancia que debe ser considerada para que las normas ordinarias puedan ser cumplidas y ejecutadas.

Ahora bien, respecto al Derecho Tributario, el presidente de la República de Guatemala continúa ostentando esa función cuasi legislativa, debiendo en todo momento crear los reglamentos correspondientes bajo los límites que la propia Constitución Política de la República de Guatemala establece, entre ellos lo regulado en su artículo 239, el cual determina el objeto y contenido que deben tener los reglamentos emitidos en materia tributaria: “(...) Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”²⁷.

Con base en lo anterior, se puede indicar que las disposiciones que no cumplan con los lineamientos antes indicados, deben ser analizadas detenidamente junto a las demás fuentes formales del Derecho Tributario, circunstancia que será abordada en el tercer capítulo del presente.

²⁶ Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala. Artículo 183.

²⁷ Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala. Artículo 239.

1.1.6. Principios tributarios

Diversos han sido los autores que han pretendido dar una conceptualización acerca de los principios, y sin pretender ahondar en el tema, por ser la intención del presente proporcionar un mejor entendimiento del mismo, a continuación, se exponen algunas de esas posturas.

Al respecto, Emiliano Suárez, citando a Miguel Reale, establece que los principios constituyen “(...) enunciaciones de valor genérico que condicionan y orientan la comprensión del ordenamiento jurídico, tanto para su aplicación e integración como para la elaboración de nuevas normas (...)”²⁸.

El mismo autor, ahora citando a José María Couselo indica: “(...) destaca el doble papel que ellos desempeñan. En primer lugar, los Principios (...) representan el fundamento del derecho positivo, en tanto razón, condición y causa determinante del contenido del derecho consagrado positivamente, aquellas bases fundamentales (...)”²⁹, En relación con el carácter fundamental que gozan los principios para la instauración del ordenamiento jurídico.

Ahora bien, teniendo en cuenta la definición que al respecto propone la Real Academia Española en cuanto al término principio³⁰, interesante es el determinar que constituye el “Punto que se considera como primero en una extensión o en una cosa”, así como

²⁸ Suárez, Eloy Emiliano. *Introducción al derecho*. Página 224.

²⁹ *Ibídem*.

³⁰ Real Academia Española. *Diccionario de la Lengua Española*. Consultado en: <http://dle.rae.es/?id=UCu>

“Base, origen, razón fundamental sobre la cual se procede discurrendo en cualquier materia”. Lo anterior, en virtud que, dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco, la ley constituye la única fuente formal creación normativa, la cual será complementada por la jurisprudencia o en su caso por la costumbre, según los parámetros que la misma legislación establece.

De lo anterior, puede concluirse que, si bien es cierto, algunos aspectos doctrinarios en torno a los principios determinan que estos constituyen el fundamento del Derecho positivo, no puede dejar de indicarse que válidamente pueden considerarse como aspiraciones de la propia ley, pero a la luz del ordenamiento jurídico, deben de estar plasmados en las disposiciones normativas para que su aplicación sea respaldada jurídicamente, pues de lo contrario existiría discrecionalidad inclusive hasta en la determinación de su existencia y aplicación.

Adicionalmente, se considera oportuno traer a colación lo indicado por el autor César García Novoa al respecto: “(...) el objeto de la norma tributaria es la imposición de obligaciones pecuniarias de los ciudadanos, por lo que los principios tributarios serán criterios de ordenación de la cuantía de dichas obligaciones o, en otros términos, orientaciones públicas para la imposición del tributo (...)”³¹.

Por lo indicado, en el presente apartado se pretende abordar principios que tiene asidero no solo en la Constitución Política de la República de Guatemala, sino en la normativa ordinaria vigente, en cuanto al Derecho Tributario.

³¹ García Novoa, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Página 105.

Tomando en consideración la clasificación identificada del Derecho Tributario, ya sea como sustantivo o formal, cada uno de ellos poseen disposiciones y ámbito de desarrollo distintos, inclusive principios específicos, siendo estos últimos importantes para fines del presente apartado.

Los principios del Derecho Tributario sustantivo son también conocidos como principios de la imposición, en virtud de que están íntimamente ligados al hecho imponible y la obligación tributaria. En cambio, desde el punto de vista adjetivo, le son válidamente aplicables principios que también tienen cabida en otras ramas del Derecho, por constituir bases irrefutables para la protección de las personas en general y que prácticamente constituyen una limitación al poder imperio del Estado.

1.1.6.1. Constitucionales

Como recién se mencionó, los fundamentos del Derecho Tributario, específicamente en cuanto al ámbito sustantivo, cuyo asidero jurídico se hayan en la Constitución Política de la República de Guatemala son diversos, pero que pueden especificarse en los siguientes principios: a) Capacidad contributiva; b) Generalidad; c) Igualdad; d) Equidad; e) Justicia tributaria; f) No confiscatoriedad; g) Prohibición de doble y/o múltiple tributación; h) Seguridad jurídica; e, i) Legalidad. De esa cuenta, cada uno de los principios identificados, serán desarrollados a continuación.

1.1.6.1.1. Capacidad contributiva

En lo que respecta al primer principio indicado, es decir, a la capacidad contributiva, este constituye la determinación de la aptitud que tiene el ciudadano, derivado del deber cívico de sufragar el costo público, para efectivamente aportarle a las necesidades estatales, lo cual se circunscribirá a la personalización del tributo, toda vez que será importante especificar que un grupo de personas determinadas cumplen con determinados presupuestos económicos para que el legislador pueda endilgarle la calidad de sujeto pasivo de algún tributo.

En consonancia con lo anterior, se puede hacer mención que: “(...) las implicaciones que conlleva incluir la capacidad económica como uno de los elementos del concepto constitucional de tributo es que cualquier prestación de carácter público a la que el legislador denomine tributo que no se exija por una circunstancia reveladora de riqueza, no es que sea un tributo inconstitucional por vulnerar el principio de capacidad económica, es que, simplemente, no es un tributo (...)”³².

La Constitución Política de la República de Guatemala hace mención del principio en referencia de la siguiente manera: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de

³² Albiñana García-Quintana, César & Eusabio González García (et al). *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*. Página 83.

pago. (...)”³³, apreciándose de esa manera una ineludible vinculación con otros principios que serán abordados más adelante.

Al respecto, la Corte de Constitucionalidad ha manifestado: “Es criterio sustentado por este Tribunal Constitucional que el principio de capacidad de pago debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y de esta forma, el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen los gastos necesarios para poder percibir la renta. (...)”³⁴.

Además de la sentencia cuya parte conducente se transcribió en el párrafo que precede, el criterio ahí plasmado por el máximo órgano constitucional, ha sido reiterado en la sentencia de fecha 28 de septiembre de 1995, dentro del expediente número 167-95, así como en la sentencia de fecha 20 de marzo de 2012, dentro del expediente número 145-2011.

³³ Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala. Artículo 243.

³⁴ Corte de Constitucionalidad. Inconstitucionalidad general parcial, sentencia de fecha 18 de marzo de 2010, emitida dentro de los expedientes acumulados números 125-2009 y 198-2009.

Teniendo en cuenta diversos pronunciamientos emitidos por la Corte de Constitucionalidad, respecto a la denominada capacidad contributiva del ciudadano, se aprecia que el legislador, al pretender emitir disposiciones que decreten tributos, deberá considerar como índices necesarios para poderla detectar, entre otros, los siguientes aspectos: a) Renta global, b) Patrimonio neto, c) Gasto global, d) Incrementos patrimoniales, y e) Incrementos del valor del patrimonio. Siendo que, a partir de los citados elementos, el legislador podrá detectar y evidenciar la idoneidad para que una persona sea sujeta pasiva de un impuesto, lo cual permitiría por otro lado, emitir disposiciones basadas en criterios objetivos y técnicos que fundamentarían de mejor manera cualquier decisión que se adopte al respecto.

1.1.6.1.2. Generalidad

El segundo principio a ser abordado lo constituye el de generalidad, por medio del cual se debe tener en cuenta que las disposiciones normativas son de aplicación y de observancia por parte de todos los guatemaltecos y habitantes de la República de Guatemala, en ese sentido, los primeros están obligados a contribuir o sufragar el gasto público, como un deber cívico.

Nuestra Carta Magna, al respecto del principio de generalidad regula: “(...) ARTÍCULO 135. Deberes y derechos cívicos. Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes: (...) d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley;

(...) ARTÍCULO 153. Imperio de la ley. El imperio de la ley se extiende a todas las personas que se encuentren en el territorio de la República. (...)”³⁵. Con base en los dos artículos transcritos, si bien pueden considerarse como fundamento para el principio de legalidad, por medio de los mismos se establece de forma clara que serán los guatemaltecos quienes tienen como deber cívico el contribuir al gasto público, no existiendo por medio de estas normas una excepción como tal, aunque cuando se establece que será “*en la forma prescrita por la ley*”, ello conlleva a tomar en consideración las bases de recaudación que cada uno de los impuestos deben de contener en su norma de creación para ese efecto.

Este principio, puede ser abordado desde dos puntos de vista, uno objetivo y otro subjetivo. El primero de ellos trata sobre las situaciones por medio de las cuales se generan los impuestos, es decir, los acontecimientos o aspectos que son susceptibles de ser gravados por un impuesto en específico; y en cuando al subjetivo, se refiere con exclusividad a las personas o prospectos de sujetos pasivos, que por sus características singulares puede ser objeto del pago de algún impuesto. En ese sentido, tanto desde el aspecto objetivo como del subjetivo, se exige por medio del principio de generalidad, que todas las personas y todas las situaciones, con posibilidad de ser gravados y en igualdad de condiciones, efectivamente sean calificadas así por el legislador.

³⁵ Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala. Artículos 136 literal d) y 153.

Un supuesto que contradice al principio de legalidad, lo constituyen las exenciones, toda vez que de las mismas se infiere que una situación o persona determinada tiene los elementos necesarios para ser objeto o sujeto, según sea el caso, de un tributo, pero que, por circunstancias específicas, el legislador los deja fuera del alcance de los efectos impositivos de la ley.

1.1.6.1.3. Igualdad

Un tercer principio hace referencia no solo al trato igualitario entre todos los habitantes de la República de Guatemala, sino que los mismos sean equiparados en iguales condiciones, puesto que de lo contrario se propugnaría una desigualdad entre ellos.

De forma genérica, la Constitución Política de la República de Guatemala hace mención de este principio de la siguiente manera: “(...) ARTÍCULO 4. Libertad e igualdad. En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades. (...)”³⁶.

La Corte de Constitucionalidad al respecto ha establecido: “(...) que el principio de igualdad, plasmado en el artículo 4 de la Constitución Política de la República impone que situaciones iguales sean tratadas normativamente de la misma forma; pero para que el mismo rebase un significado puramente formal y sea realmente efectivo, se impone también que situaciones distintas sean tratadas desigualmente, conforme sus

³⁶ Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala. Artículos 4.

diferencias. Esta Corte ha expresado en anteriores casos que este principio de igualdad hace una referencia a la universalidad de la ley, pero no prohíbe, ni se opone a dicho principio, el hecho que el legislador contemple la necesidad o conveniencia de clasificar y diferenciar situaciones distintas y darles un tratamiento diverso, siempre que tal diferencia tenga una justificación razonable de acuerdo al sistema de valores que la Constitución acoge. (...)”³⁷.

Así como también, ha manifestado que: “(...) en relación a situaciones concretas la justicia no necesariamente implica igualdad de trato para situaciones desiguales. "La garantía de igualdad tributaria, en realidad, lo que establece es que las leyes deben tratar de igual manera a los iguales, en iguales circunstancias", pero deben tomarse en cuenta las diferencias que caracterizan a cada uno de los sujetos tributarios en el lugar, el tiempo y el modo en que han de aplicarse los tributos para determinar si concurren las mismas circunstancias, pues de lo contrario, pueden y deben establecerse diversas categorías impositivas. "Se trata de que en las mismas condiciones se impongan los mismos gravámenes a los contribuyentes, pero ello no significa que los legisladores carezcan de la facultad de establecer categorías entre ellos, siempre que tal diferencia se apoye en una base razonable y responda a las finalidades económicas del Estado" (...)”³⁸.

³⁷ Corte de Constitucionalidad. Inconstitucionalidad en caso concreto, sentencia de fecha 16 de junio de 1992, emitida dentro del expediente número 141-92.

³⁸ Corte de Constitucionalidad. Inconstitucionalidad de carácter general, sentencia de fecha 19 de mayo de 1994, emitida dentro del expediente número 287-93.

Para complementar lo relativo al principio de igualdad, el máximo tribunal constitucional continuando con la línea de exposición, ha indicado: "(...) "el principio de igualdad, significa entonces un derecho a que no se establezcan excepciones que excluyan a unos de los que se concede a los otros en iguales circunstancias." (sentencia de fecha seis de agosto de mil novecientos noventa y uno, expediente 34-91); en ese mismo sentido, este Tribunal ha considerado -interpretando los alcances del artículo 4º del texto supremo- que "El principio de igualdad, plasmado en el artículo 4º. de la Constitución Política de la República impone que situaciones iguales sean tratadas normativamente de la misma forma" (sentencia de fecha dieciséis de junio de mil novecientos noventa y dos, expediente 141-92); y que "la igualdad ante la ley consiste en que no deben establecerse excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias, sean estas positivas o negativas; es decir, que conlleven un beneficio o un perjuicio a la persona sobre la que recae el supuesto contemplado en la ley (...) Lo que puntualiza la igualdad es que las leyes deben tratar de igual manera a los iguales en iguales circunstancias." (sentencia de fecha veintiuno de junio de mil novecientos noventa y seis, expediente 682-96). (...)”³⁹.

De los tres textos transcritos, se evidencia la forma en como la igualdad en materia tributaria difiere por completo del presupuesto general plasmado en el artículo 4 de nuestra Carta Magna, toda vez que siguiendo el parámetro de este último en forma taxativa, impositivamente podría acarrear la creación de supuestos normativos que tiendan a la desigualdad como ya se indicó anteriormente, por lo que el criterio de la

³⁹ Corte de Constitucionalidad. Inconstitucionalidad de carácter general, sentencia de fecha 23 de octubre de 2003, emitida dentro de los expedientes acumulados números 1060-2003 y 1064-2003.

Corte de Constitucionalidad establece la necesidad de implementar un trato igualitario a situaciones y personas en las mismas condiciones, por medio de una adecuada categorización, para que los supuestos sometidos a una categoría determinada pueda ser igualitaria entre los miembros de su clase.

1.1.6.1.4. Equidad

Tomando en consideración la normativa constitucional que regula este principio y al de justicia tributaria, los establecen de forma conjunta, aunque cada uno de ellos tiene su particularidad.

En ese sentido, la equidad en materia tributaria exige que la imposición sea proporcional a las capacidades contributivas individuales, siendo de esa forma que también puede ser denominado como principio de proporcionalidad; así como regularmente se le puede considerar como la justicia para el caso concreto, en virtud de establecer la necesidad de que el sujeto pasivo contribuya con su justa parte al sostenimiento del gasto público.

Al respecto, el autor José Falcón indica: “(...) la concepción griega de la equidad, entendida como “epieikeia”, o, si se prefiere, como justicia singularizadora o individualizadora -justicia del caso concreto, en definitiva- sea una teoría “formal” de la equidad, que no entra en los aspectos sustantivos o “materiales”, en el contenido que

ha de darse a determinada norma jurídica, más benigno, menos riguroso que el tenor literal. (...)”⁴⁰.

La Constitución Política de la República de Guatemala, en cuanto a este principio hace alusión a lo siguiente: “(...) ARTÍCULO 2. Deberes del Estado. Es deber del Estado garantizarle a los habitantes de la república (...) la justicia, la seguridad, (...) y el desarrollo integral de la persona. (...) ARTÍCULO 118. Principios del Régimen Económico y Social. El régimen económico y social de la República de Guatemala se funda en principios de justicia social. (...) ARTÍCULO 239. Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, (...)”⁴¹.

De esa cuenta, el máximo tribunal constitucional ha indicado: “Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley la

⁴⁰ Falcón y Tella, María José. *Equidad, derecho y justicia*. Página 37.

⁴¹ Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala. Artículos 2, 118 y 239.

depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen los gastos necesarios para poder percibir la renta. (...)”⁴².

Así como que también ha manifestado que la “(...) equidad y la justicia tributarias están vinculadas al principio de capacidad de pago y al de igualdad tributaria; (...)”⁴³.

1.1.6.1.5. Justicia tributaria

Por su lado, la justicia tributaria conlleva a traer a colación lo que doctrinariamente para fines tributarios se contempla, en cuanto a que “las exigencias del fisco, que tiende a menudo a no medir la capacidad económica de los contribuyentes, los cuales son tan diferentes entre ellos, que, se produciría una tremenda injusticia si fuesen tratados igualmente por el fisco (...)”⁴⁴.

En búsqueda de la justa distribución de la carga tributaria, el legislador debe tener en cuenta en el momento de la creación o reforma de un tributo, el generalizar la imposición de manera que todas las personas que tengan capacidad de pago estén sometidas a un mismo impuesto determinado, tributando las mismas en igualdad o similar situación y con apego a su capacidad contributiva.

⁴² Corte de Constitucionalidad. Inconstitucionalidad de carácter general, sentencia de fecha 18 de marzo de 2003, emitida dentro de los expedientes acumulados números 125-2009 y 198-2009.

⁴³ Corte de Constitucionalidad. Inconstitucionalidad de carácter general, sentencia de fecha 31 de julio de 2003, emitida dentro del expediente número 641-2003.

⁴⁴ Pont Mestres, Magín. En torno a la capacidad económica como criterio constitucional de justicia tributaria en los Estados contemporáneos. Página 26.

Al respecto, el autor Raúl Rodríguez Lobato establece que el principio en referencia “consiste en que los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas y de la observancia o menosprecio de esta máxima depende lo ue se llama equidad o falta de equidad en la imposición”⁴⁵.

De lo anterior, surge la inquietud en cuanto la diferencia entre los principios de igualdad y equidad, por lo que se debe partir de su contenido para poder descifrar dicha cuestión, toda vez que la igualdad propugna una equiparación a nivel general en las categorías similares de condición y persona afecta, en cambio la equidad se refiere a una personificación del tributo al tomar en consideración aspectos que le son propios al individuo como tal, de ahí la denominación de justicia en el caso concreto ya abordada.

1.1.6.1.6. No confiscatoriedad

Otro de los principios constitucionales corresponde a la protección de la propiedad privada constitucionalmente reconocida, por medio de la no confiscatoriedad, cuyo postulado pretende imponer un límite claro al poder imperio del Estado, para que este último, por medio del órgano al que se le confía decretar impuestos, no pierda de vista la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación tributaria, puesto que debe existir un margen de protección hacia el mínimo vital de supervivencia.

⁴⁵ Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit. Página 70.

Al respecto, es oportuno indicar que: “(...) la confiscatoriedad existe porque el Estado se apropia indebidamente de los bienes de los contribuyentes, al aplicar una disposición tributaria en la cual el monto llega a extremos insostenibles por lo exagerado de su quantum, desbordando así la capacidad contributiva de la persona, y vulnerando por esa vía indirecta a la propiedad privada (...)”⁴⁶.

La Constitución Política de la República de Guatemala regula: “(...) ARTÍCULO 41. Protección al derecho de propiedad. Por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna. Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido. (...) ARTÍCULO 243. Principio de capacidad de pago. (...) Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. (...)”⁴⁷.

En cuanto a este principio, la Corte de Constitucionalidad hace una acotación respecto a lo pronunciado doctrinariamente, de la siguiente manera: “(...) En ese orden de ideas, se estima que el legislador (...) limitó más bien, conforme a la realidad económica de este y la del país, el porcentaje de deducibilidad de los gastos en los que las empresas pueden incurrir para producir su fuente de ingresos. Dicha limitación no puede resultar

⁴⁶ Palacios, Leonardo & Manuel Rachadell. *Tributación municipal en Venezuela: aspectos jurídicos y administrativos*. Página 175.

⁴⁷ Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala. Artículos 41 y 243.

confiscatoria, dado que la intención del Estado, no es la de apropiarse indebidamente del patrimonio del contribuyente, sino por el contrario, es adecuar la carga impositiva a una realidad económica. (...)”⁴⁸.

Con lo anteriormente manifestado, puede indicarse que la confiscatoriedad hace referencia a esa razonabilidad que debe existir en el momento de decretarse tributos, porque para determinarse la carga que deberán soportar los sujetos pasivos de la obligación tributaria, debe tomarse en cuenta que la misma no debiera rebasar el límite moderado, que dicho sea de paso debe ser fijado, para no afectar el derecho de propiedad de los contribuyentes, constitucionalmente regulado y ante lo cual se exige la mayor seguridad jurídica.

1.1.6.1.7. Prohibición de doble y/o múltiple tributación

En cuanto al principio de prohibición de doble y/o múltiple tributación, este tiene cabida cuando una misma manifestación de capacidad contributiva, es sometida a gravamen más de una vez, lo cual está expresamente prohibido por nuestra Carta Magna: “(...) ARTÍCULO 243. Principio de capacidad de pago. (...) Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período

⁴⁸ Corte de Constitucionalidad. Inconstitucionalidad de ley en caso concreto, sentencia de fecha 4 de agosto de 2010, emitida dentro del expediente número 494-2010.

de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco. (...)”⁴⁹.

De lo anterior, puede indicarse que la doble y/o múltiple tributación da la posibilidad de surgir en dos ámbitos, uno jurídico, por medio del cual diversos ordenamientos jurídicos son los que imponen gravar una misma situación por medio de impuestos específicos, por lo que para evitar atentar contra el patrimonio de los sujetos pasivos del tributos, algunos países han procedido a la suscripción de Convenios Internacionales para especificar los efectos de su normativa tributaria, según los modelos propuestos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos y la Organización de las Naciones Unidas. El otro ámbito lo constituye el económico, el cual es visto desde la perspectiva nacional, siendo viable acudir a los órganos jurisdiccionales para que determinen la validez jurídica de las normativas que le imponen a un mismo sujeto pasivo, el pago de un tributo por la misma situación gravada.

1.1.6.1.8. Seguridad jurídica

El principio en referencia hace alusión a que, dentro del ordenamiento jurídico, deben existir disposiciones normativas que coadyuven a la certeza de su contenido, principalmente en lo que respecta a los particulares en lo que a impuestos se refiere, toda vez que al constituir los tributos como una exacción que afecta el derecho de propiedad de los contribuyentes, deben existir reglas claras que permitan la previsión en su aplicación.

⁴⁹ Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala. Artículo 243.

En términos generales, la Constitución Política de la República de Guatemala en su artículo 2 establece como deber del Estado, el garantizarle a los habitantes de la República de Guatemala la seguridad de la persona, que puede enfocarse también a los efectos que se pretenden en el presente apartado.

El autor Raúl Rodríguez Lobato, en su obra *Derecho Fiscal*, hace alusión a lo siguiente: “En el libro V de su obra *La Riqueza de las Naciones*, Adam Smith formuló cuatro principios fundamentales de los impuestos que, por su acierto, continúan comentándose e inspirando a la legislación moderna y no obstante que datan de hace dos siglos, generalmente son respetados y observados. Estos principios son: (...) b) El principio de certidumbre consiste en que todo impuesto debe poseer fijeza en sus elementos esenciales, para evitar actos arbitrarios por parte de la autoridad. (...)”⁵⁰.

De esa cuenta, por medio del principio de seguridad jurídica lo que se pretende es que los contribuyentes tengan la plena certeza que las disposiciones que regulen las cargas tributarias sean indudables y no exista posibilidad alguna de la arbitrariedad por parte de los funcionarios o empleados públicos relacionados con la determinación y cobro de los tributos, principalmente cuando en los la imposición se refiere a cargas que afectan directamente el patrimonio, precisamente por la obligación que tiene el Estado de proteger la propiedad privada y lo que esta conlleva.

⁵⁰ Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit. Página 62.

Precisamente “la idea de seguridad jurídica se deduce de un ordenamiento destinado a proteger aquellas situaciones jurídicas que se consideran dignas de amparo a la hora de tutelar intereses individuales”⁵¹, porque en relación a la propiedad privada y el reconocimiento que por parte del Estado de Guatemala se hizo por medio de nuestra Carta Magna en el artículo 41, al derecho de propiedad, siendo por ello que el Congreso de la República de Guatemala al decretar o modificar un impuesto patrimonial, debe considerarse principalmente el citado artículo por las consecuencias jurídicas que conllevaría atentar contra principios como el de seguridad jurídica.

Por lo indicado previamente, se aprecia la importancia de este principio y la ineludible relación con otros, toda vez que para poder efectuar el análisis pretendido en el capítulo tercero de la presente investigación y con ello determinar no solo la comprobación de la hipótesis planteada, sino los efectos que de ello se deriva, es indispensable realizar el análisis entre los citados principios.

1.1.6.1.9. Legalidad

En cuanto a este principio, importantes es indicar que abundantemente será desarrollado en el tercer capítulo, siendo pertinente establecer de forma general que el Estado por medio de su órgano de creación de leyes, es el único encomendado para decretar, reformar o derogar impuestos, estando obligado a identificar sus bases de recaudación.

⁵¹ García Novoa, César. Op. Cit. Página 31.

Al respecto, el autor César Novoa indica: “La legalidad es un tipo de normatividad destinada a servir de límite al ejercicio del poder público, cuyo fundamento se encuentra en la idea liberal de separación entre el Estado y la sociedad y en la necesidad de un orden jurídico protector de esta frente aquél”⁵².

Lo anterior y en consonancia con los demás principios ya aludidos, se determina la importancia de los tributos, por constituir la principal forma de cubrir los gastos públicos, siendo por ello que para evitar la discrecionalidad por parte de la autoridad competente para crear, reformar o derogar tributos, así como los demás órganos estatales, se debe limitar de la mejor manera posible su ámbito de actuación, toda vez que los tributos constituyen una aportación económica que afecta el patrimonio o la riqueza del contribuyente, por lo que dichos aspectos deben ser abordados según los presupuestos constitucionales antes indicados, por la naturaleza misma de la Constitución Política de la República de Guatemala y el irrestricto respeto que todo funcionario y/o empleado público debe tenerle, por ser la máxima norma que regula la estructura, funcionamiento y administración por parte del Estado.

1.2. Potestad Tributaria

1.2.1. Concepto

Tomando en cuenta que el poder proviene del pueblo y que para su ejercicio es delegado en la clase política, la actuación oficial de esta tiene límites claros y más en

⁵² García Novoa, César. Op. Cit. Página 26.

materia tributaria, cuando la riqueza y la propiedad del contribuyente necesita tener una garantía para que el Estado no se exceda en el cobro de una contribución determinada, por el reconocimiento que se le hace a la propiedad privada, así como a su efectiva protección.

Al respecto, puede indicarse que: “(...) la expresión de soberanía política, concedida como atributo del Estado y que tiene dos facetas: la que se refiere a los ingresos y la que se refiere a los gastos. El poder financiero se refiere al conjunto de la actividad financiera del Estado: ingresos y egresos. En cambio, el poder o soberanía tributaria se refiere a la facultad propia del Estado para crear tributos (...)”⁵³.

Por su parte, Sergio de la Garza, en cuanto a este tema, establece: “(...) la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas (...)”⁵⁴.

En el mismo sentido, Ignacio Ramos manifiesta lo siguiente: “El poder tributario es la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir tributos con respecto a personas o bienes que se hayan dentro de su jurisdicción”⁵⁵.

Derivado de lo anterior, la potestad tributaria constituye esa facultad inherente al Estado, para constreñir dentro de los límites legales, a los contribuyentes para que

⁵³ Sainz de Bujanda, Fernando. *Notas de derecho financiero*. Página 199.

⁵⁴ De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. Página 207.

⁵⁵ Blanco Ramos, Ignacio. *Derecho tributario*. Página 24.

estos cumplan con su deber cívico de contribuir con el gasto social, en vista de ser el tributo el principal ingreso dentro del presupuesto estatal, motivo por el cual es de vital importancia, para el sostenimiento de la compleja estructura creada con la finalidad de brindar servicios públicos a la población en general y dotar y garantizar de una serie de derechos a los mismos, tendientes a alcanzar el bien común, como finalidad del propio Estado.

En este sentido, la Corte de Constitucionalidad ha manifestado lo siguiente: “(...) el poder tributario del Estado constituye básicamente una facultad que posee este ente para crear unilateralmente tributos, el cual se delega en el Congreso de la República, organismo competente para crear los impuestos, arbitrios y contribuciones especiales mediante una ley que regule lo relativo al tema, la cual deberá contemplar como mínimo lo regulado en el artículo 239 constitucional, es decir, el hecho generador, sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, tipo impositivo, la base impositiva, infracciones y sanciones, deducciones, descuentos reducciones y recargos que son las condiciones básicas para fijar el quantum, lo cual se traducirá en el impuesto a pagar”⁵⁶. Este criterio ha quedado asentado por el referido tribunal, al haberse externado dentro de la inconstitucionalidad en caso concreto, expediente número 4242-2013 cuya sentencia es de fecha 21 de enero de 2015; inconstitucionalidad general total, expediente número 2531-2008, sentencia de fecha 5 de noviembre de 2009; e inconstitucionalidad en caso concreto, expediente número 558-2012, sentencia de fecha 2 de octubre de 2012.

⁵⁶ Corte de Constitucionalidad. Inconstitucionalidad en caso concreto, sentencia de fecha 5 de octubre de 2016, emitida dentro del expediente número 3523-2016.

En el mismo sentido, la Corte de Constitucionalidad ha manifestado lo relativo al *ius imperium* en materia tributaria por parte del Estado de la siguiente forma: “Conforme lo anterior, se puede decir que el poder tributario se refiere a la atribución otorgada constitucionalmente para crear, modificar, suprimir o exonerar tributos y asimismo obtener coactivamente el cumplimiento de la obligación tributaria, la que, conforme la Constitución Política de la República de Guatemala, la reconoce únicamente como facultad exclusiva del Congreso de la República de Guatemala y consagrada constitucionalmente en su artículo 239”⁵⁷. Este criterio ha quedado asentado por el referido tribunal, al haberse externado dentro de las inconstitucionalidades en caso concreto, con expediente número 3785-2008 cuya sentencia es de fecha 23 de julio de 2009, y los expedientes acumulados números 2947-2008 y 3108-2008, cuya sentencia es de fecha 3 de diciembre de 2008.

Por lo anteriormente indicado, tanto doctrinaria como jurisprudencialmente, puede arribarse a la conclusión que la potestad tributaria tiene cabida desde los inicios del propio Estado, no solo por la facultad de coerción que le fue delegada para lograr el constreñimiento de la población que se ubica dentro de su espacio territorial, sino por la necesidad de sufragar el gasto público, lo cual constituye el verdadero sustento estatal para efectuar sus actividades tendientes a cumplir su finalidad.

⁵⁷ Corte de Constitucionalidad. Inconstitucionalidad general parcial, sentencia de fecha 27 de febrero de 2014, emitida dentro del expediente número 291-2013.

1.2.2. Características

En atención a lo analizado previamente, es importante identificar los elementos característicos de la potestad tributaria, siendo que de esa manera los autores Eugenio y Enrique Evans, de una forma muy completa indican: “Según la doctrina, además del carácter irrenunciable, la reserva al Estado de la potestad de imponer tributos a los súbditos es abstracta, permanente e indelegable”⁵⁸.

Por lo que en relación lo transcrito, a continuación, se abordará lo relativo a las características de la potestad tributaria.

1.2.2.1. Abstracto

Al respecto, los autores recién citados hacen mención que: “(...) el poder tributario existe radicado en el Estado aun antes de que se materialice su ejercicio. Por ello se dice que tal potestad es abstracta, aun cuando resulta una caracterización doctrinal, dado que para el cumplimiento de los fines estatales solo es administrable un ejercicio obligado y permanente de la misma”⁵⁹.

Como se indicó previamente, el Estado desde su inicio, se reservó entre otras cuestiones, a exigir esa contribución económica a la población que se encuentra dentro de su territorio, salvo algunas situaciones excepcionales, circunstancia que le

⁵⁸ Evans de la Cuadra, Enrique & Eugenio Evans Espiñeira. *Los tributos ante la Constitución*. Página 18.

⁵⁹ *Ibídem*.

pertenece, sin perjuicio que no sea ejercida en todo momento, puesto que será efectivamente ejecutada dicha potestad, cuando se considere necesaria, siendo que en ese momento se convertirá en una situación concreta.

En el mismo sentido, Renato Alessi, citado por Edgar Moya, indica: “(...) que puede hablarse de poder tributario abstracto y poder tributario concreto, siendo este, complementario del abstracto”⁶⁰.

Con ello, se hace la diferencia en los momentos en que la potestad tributaria tiene cabida, en una primera circunstancia, cuando la misma se encuentra estática por la inacción de la autoridad competente, y en un segundo momento cuando efectivamente se efectúa una de las actividades a las cuales se encuentra facultado, ya sea para la creación, reforma o derogatoria de un tributo, o para su exigibilidad por medio de los medios legales establecidos para tal efecto.

Lo anterior determina que no es necesario poner en actividad la potestad que el Estado se ha reservado, porque la misma perdura aun en los casos en que no se pone en práctica dicho poder estatal.

1.2.2.2. Permanente

Según como se manifestó en el concepto de la potestad tributaria, esta no puede ser apreciada físicamente por no existir como tal en el mundo de los sentidos, sino que

⁶⁰ Moya Millán, Edgar José. Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Página 58.

deviene de una creación de la ley, es decir, que es una ficción creada por el ordenamiento jurídico para fundamentar su accionar frente a sus habitantes.

Además, debido a que la necesidad del Estado para satisfacer sus gastos públicos constituye una constante, la percepción de los ingresos necesarios para cubrir dicho aspecto también lo es y más cuando el aparato estatal no es capaz de generar ingresos en mayor proporción a la cantidad de tributos que obtiene.

En cuanto a este elemento de la potestad tributaria, Guillermo Fariñas establece: “Es un poder permanente, porque es connatural al Estado, de manera que solo puede extinguirse con el Estado mismo; (...)”⁶¹.

La permanencia de esta potestad se refiere precisamente por la finalidad que tienen los tributos para el Estado, porque es por medio de estos últimos que el aparato estatal puede efectuar sus actividades y con ello, en un aspecto ideal, cumplir con el objeto de su creación y satisfacer las necesidades de la población.

Cada año, el Estado por medio del órgano competente para la creación de las leyes, decreta, salvo situaciones calificadas por la propia normativa, el presupuesto anual para el próximo ejercicio fiscal, dentro del cual se incluyen los rubros de ingresos, que en su mayoría está compuesto por la percepción de tributos, así como otro aspecto relativo a

⁶¹ Fariñas, Guillermo. *Temas de finanzas públicas, derecho tributario e impuesto sobre la renta*. Página 37.

los egresos, precisamente para el cumplimiento de las actividades para las que fue instituido el Estado.

Es por ello que la permanencia en cuanto al *ius imperium* en materia tributaria, se ve legitimada para cubrir gastos permanentes anuales, lo cual lleva emparejado el propio deber cívico de contribuir con el gasto público.

1.2.2.3. Irrenunciable

El Estado no puede renunciar a la captación de los tributos, toda vez que como se indicó previa y reiteradamente, es de vital importancia la percepción de los ingresos en materia tributaria para solventar la gran carga que representa el mantener una gran y compleja estructura estatal, que se ve representada en los egresos generados por el Estado.

El autor Juan Figueroa Valdés, citado por Enrique y Eugenio Evans, establece al respecto: *“La verdadera justificación del carácter de irrenunciable de la potestad tributaria está en el deseo de conseguir una mejor justicia distributiva a la hora de hacer efectivo el reparto de la carga impositiva”*⁶².

Es de tomar en cuenta que la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), como organismo dependiente de la Organización de las Naciones Unidas y responsable de promover el desarrollo económico y social de los países

⁶² Evans de la Cuadra, Enrique & Eugenio Evans Espiñeira. Op. Cit. Página 19.

latinoamericanos y el Caribe, efectuó un estudio sobre las estadísticas tributarias del referido territorio, en relación a los años de 1990 al 2014, por medio del cual se estableció que Guatemala representaba el país con el porcentaje más bajo en cuanto a la recaudación tributaria respecto al producto interno bruto, haciendo referencia a un porcentaje de 12.6%, cuando el más alto de la región es Brasil con 33.4%⁶³.

Desde ese escenario, a pesar de constituir la carga tributaria más baja de la región, año con año, Guatemala propone continuar con el cumplimiento de sus objetivos, por lo que es de ineludible satisfacción la percepción de tributos para ese efecto, no pudiéndose dar la facultad de prescindir de los mismos, puesto que como lo indica el autor Guillermo Fariñas, antes citado, la correlación entre la potestad tributaria del Estado, y el deber jurídico de aportar al gasto público, que ante la inexistencia de alguno de los elementos referidos, necesariamente conllevaría a la desaparición del otro, con lo cual se vislumbra esa relación necesaria.

1.2.2.4. Indelegable

Sin perjuicio de haberse citado, es de imprescindible necesidad hacer hincapié en el criterio que tiene la Corte de Constitucionalidad en cuanto a este elemento de la potestad tributaria, al establecer que: “(...) constituye básicamente una facultad que posee este ente «el Estado» para crear unilateralmente tributos, el cual se delega en el

⁶³ Comisión Económica para América Latina y el Caribe. Estadísticas Tributarias en América Latina y el Caribe.

Congreso de la República, organismo competente para crear los impuestos, arbitrios y contribuciones especiales mediante una ley (...)”⁶⁴.

Es importante aclarar, que el Estado como tal no efectúa actividades en sí, sino que para ello es necesario que sus acciones sean efectuadas por distintas dependencias, que para fines prácticos se constituyen en tres principalmente, denominadas en Organismos Legislativo, Ejecutivo y Judicial, reservando para los dos primeros la facultad de crear, reformar y derogar los tributos, y exigir el cumplimiento de los mismos, respectivamente, siendo de esa manera que las referidas funciones no pueden ser delegadas de ninguna forma, tal y como se evidenciará más adelante.

1.3. Relación jurídica tributaria

Sin duda alguna, la relación jurídica tributaria constituye aquel vínculo que, desde esta rama del Derecho, involucra al Estado derivado de su poder imperio y al ciudadano o habitante de una determinada circunscripción geográfica determinada, para que derivada de la misma cada uno de ellos asuma un rol específico para la determinación y captación de los tributos.

Al respecto, es oportuno indicar que: “No es muy acertado decir que de la relación jurídico-tributaria se derivan “deberes y obligaciones”, pues unas y otras se originan por la realización de sus respectivos presupuestos de hecho, y ni penden de la existencia

⁶⁴ Corte de Constitucionalidad. Inconstitucionalidad en caso concreto, sentencia de fecha 5 de octubre de 2016, emitida dentro del expediente número 3523-2016.

previa de relación jurídica alguna, ni conforman, en rigor, ninguna relación jurídica “compleja” y distinta que la originada por cada singular presupuesto de hecho. (...)”⁶⁵.

Lo anterior se debe a que, desde el punto de vista doctrinario, así como en distintas legislaciones, incluyendo la guatemalteca, existe confusión en la indicación de los límites que cada uno de los conceptos aludidos tiene aplicación, es decir, que para muchos no existe una adecuada distinción entre la relación jurídica tributaria y la obligación tributaria.

En ese sentido, el Código Tributario en su artículo 14, a pesar que su epígrafe indica la denominación de concepto de la obligación tributaria, su contenido hace alusión a la relación jurídica tributaria e inclusive en ninguno de sus pasajes se indica cuestión alguna sobre este último aspecto, no existiendo por ello disposiciones normativas que regulen una definición como tal. El artículo antes señalado, establece: “ARTÍCULO 14. CONCEPTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA. La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios

⁶⁵ Lago Montero, José María & María de los Ángeles García Frías (et al). *Comentario de la Ley de Tasas y Precios públicos de la Comunidad de Castilla y León*. Página 76.

especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente”⁶⁶.

El autor Alejandro Saldaña recoge el inconveniente doctrinario y legal antes plasmado, de la siguiente forma: “(...) *Un problema que surge en nuestra materia es que los autores al hablar de la relación jurídica tributaria lo hagan por igual de la obligación tributaria, y aunque de un matiz superficial pareciera lo mismo (entrañando cierta situación tergiversada), en realidad no lo es. La diferencia entre las figuras aludidas estriba esencialmente en el tipo de obligación tributaria y el sujeto a cargo de la misma (...)*”⁶⁷.

Al respecto Emilio Margain establece: “El Sujeto activo tiene a su cargo una serie (sic) de obligaciones a favor de sujeto pasivo, las cuales vienen a hacer más complejas las relaciones tributarias entre ellos. La relación tributaria impone obligaciones a las dos partes; la obligación tributaria solamente está a cargo del sujeto pasivo, nunca del sujeto activo (...)”⁶⁸.

Además, Raúl Rodríguez Lobato indica que la relación jurídica tributaria “(...) implica la necesaria existencia de obligaciones fiscales formales y la posibilidad de que exista la obligación fiscal sustantiva, puesto que esta solo surgirá hasta que se haya causado el

⁶⁶ Congreso de la República de Guatemala. Código Tributario, Decreto número 6-91. Artículo 14.

⁶⁷ Saldaña Magallanes, Alejandro A. *Curso elemental sobre Derecho Tributario*. Página 72.

⁶⁸ Margain Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Página 294.

tributo, en tanto que aquéllas surgen por el solo hecho de que el particular se dedique a una actividad gravada (...)"⁶⁹.

De esa cuenta, la relación jurídica tributaria constituye ese vínculo que la normativa legal vigente establece, entre el Estado en su calidad de sujeto activo y el contribuyente en su calidad de sujeto pasivo, salvo algunas circunstancias calificadas como tal en la legislación respectiva, del cual surgen una serie de obligaciones y derechos para ambos, derivado del acaecimiento del supuesto contenido en la norma para que se produzca la obligación tributaria.

1.3.1. Naturaleza

La historia de la tributación a nivel mundial y desde la perspectiva nacional, ayudan a ejemplificar la forma en como la relación jurídica en materia tributaria ha ido avanzando, toda vez que en sus inicios se establecía como esa relación entre el Estado que recibía el tributo y el contribuyente que sufragaba el costo público.

En la actualidad, esta situación ha ido avanzando, no solo por el aumento del complejo aparato estatal, sino por el reconocimiento de derechos a favor de los contribuyentes, que exige que la determinación de los tributos se haga de manera más clara y sin perjudicar el derecho a la propiedad privada.

⁶⁹ Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit. Página 112.

Derivado de lo anterior, la exigencia que el Estado hace al contribuyente se circunscribe al Derecho Público, según el cual se limita el poder de imperio en miras de una mayor protección para el ciudadano y su riqueza.

La complejidad de la relación jurídica tributaria es tal, que se ha instaurado una serie de disposiciones a nivel constitucional, internacional y ordinario, que establezcan de forma clara los parámetros no solo del accionar estatal en materia tributaria, sino también de garantías y obligaciones para el contribuyente, además de la obligación tributaria en sí.

1.3.2. Características

Tomando en cuenta lo hasta aquí manifestado en torno a la relación jurídica tributaria, pueden identificarse las siguientes características de la misma: a) De Derecho Público; b) No convencional; y, c) Principal. Estas características serán desarrolladas a continuación.

En un primer momento, constituye una situación de Derecho Público por establecer una relación entre el Estado y las personas, tanto individuales como jurídicas, que están sujetas a su potestad. Así como también, por constituir normas de ineludible cumplimiento, derivado del *ius imperium* que goza el Estado para constreñir su efectiva satisfacción por parte de los sujetos obligados.

En cuanto a la segunda característica, deviene principalmente por el hecho que los contribuyentes no deciden someterse al ordenamiento jurídico tributario, sino que por

mandato constitucional y legal, tiene la obligación de contribuir al gasto público, situación que ha sido decidida por el órgano creador de la norma tributaria, en virtud de la soberanía que ha sido delegada en los órganos estatales, por lo que no existe de ninguna forma algún acuerdo previo en ese sentido entre el Estado y el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

En cuanto su carácter de principal, deviene por la finalidad misma del Derecho Tributario, puesto que es fundamental la captación del recurso económico necesario para cubrir el alto costo que representa para el Estado, la administración y puesto en funcionamiento de sus órganos y dependencias.

1.3.3. Sujetos

Derivado de las características antes indicadas, la relación jurídica tributaria engloba tanto al sujeto activo como al pasivo de la relación jurídica tributaria.

El sujeto activo se refiere al Estado que, en su calidad de ente dotado de poder de imperio, es quien decide las condiciones tributarias que serán sometidas al contribuyente, bajo los límites que la legislación vigente le impone. Constituye el principal interesado de la percepción de tributos, por ser este ingreso el necesario para sufragar los gastos en que incurre.

Lo anterior, está determinado por el Código Tributario: “(...) ARTÍCULO 14. CONCEPTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA. La obligación tributaria constituye un

vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo (...) ARTÍCULO 17. SUJETO ACTIVO. Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo. (...)”⁷⁰.

Lo anterior, no prejuzga que la administración e inclusive el beneficiario final de lo recaudado, sea una entidad específica del Estado, puesto que es de este último de quién emana la potestad de decidirlo por medio de las disposiciones normativas emitidas por el Congreso de la República de Guatemala.

En cuanto al sujeto pasivo, de forma general se puede indicar que constituye el contribuyente o responsable que está obligado a la prestación del tributo.

Para determinar a quién le corresponde la obligación de la prestación correspondiente, no precisamente se refiere al contribuyente, por lo que es oportuno tomar en cuenta lo establecido al respecto en la legislación vigente: “(...) ARTÍCULO 18. SUJETO PASIVO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA. Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable. (...) ARTÍCULO 20. SOLIDARIDAD. Los obligados respecto de los cuales se verifique un mismo hecho generador de la obligación tributaria, son responsables en forma solidaria del cumplimiento de dicha obligación. (...) ARTÍCULO 21. OBLIGADO POR DEUDA PROPIA. Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria. ARTÍCULO 22.

⁷⁰ Congreso de la República de Guatemala. Código Tributario, Decreto número 6-91. Artículos 14 y 17.

SITUACIONES ESPECIALES. Cuando ocurra el hecho generador en las situaciones que adelante se enumeran, serán responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y materiales, los sujetos que en cada caso se indica: (...) 1. Fideicomisos El fiduciario. 2. Contrato de participación El gestor, (...) 3. Copropiedad Los copropietarios. 4. Sociedades de hecho Los Socios. 5. Sociedades irregulares Los Socios. 6. Sucesiones indivisas. El albacea, administrador o Herederos. (...)”⁷¹.

Además, se debe considerar también: “(...) ARTÍCULO 24. TRANSMISIÓN POR SUCESION. Los derechos y obligaciones del contribuyente fallecido, serán ejercitados o en su caso cumplidos, por el administrador o albacea de la mortal, herederos o legatarios, sin perjuicio del beneficio de inventario y de lo dispuesto en los artículos 25 y 26 de este código. (...) ARTÍCULO 25. OBLIGADO POR DEUDA AJENA. Es responsable la persona que, sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a este. Es, asimismo responsable, toda persona sujeta por la ley al cumplimiento de obligaciones formales ajenas aun cuando de las mismas no resulte la obligación de pagar tributos. (...) ARTÍCULO 26. RESPONSABLES POR REPRESENTACIÓN. Son responsables para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en calidad de representantes, sin que ello afecte su propio patrimonio, salvo el caso de dolo de tal representante, por las obligaciones tributarias derivadas de los bienes que administran o dispongan: (...) ARTÍCULO 27. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE QUIENES ADQUIEREN BIENES Y DERECHOS. Son solidariamente responsables con los anteriores propietarios, como sucesores a título particular de los bienes y derechos adquiridos, por el cumplimiento de

⁷¹ Ibídem. Artículos 18 y del 20 al 22.

las obligaciones tributarias generadas por el dominio y transferencia de los respectivos bienes: (...)”⁷².

Como se aprecia de lo antes transcrito, el sujeto pasivo puede en muchas situaciones no ser el contribuyente, porque existirán situaciones especiales en las que un tercero deberá de responder en su calidad de responsable, ya sea por algunas causas determinadas, como lo es la solidaridad respecto a las personas en que se verifique un mismo hecho generador o cuando se efectúe una adquisición de bienes y derechos; cuando por la falta de capacidad legal para el cumplimiento de la obligación tributaria, un tercero debe satisfacerla; en los casos de las personas jurídicas, su representante legal será el obligado a efectuar la satisfacción correspondiente, tomando en cuenta el patrimonio del ente jurídico; respecto a situaciones especiales determinadas como en los fideicomisos, en contratos de participación, en la copropiedad, en las sociedades de hecho y las irregulares, así como en las sucesiones indivisas; lo relativo a la transmisión por sucesión.

1.3.4. Elementos de la relación jurídica tributaria

Tomando en cuenta lo desarrollado hasta el momento, la relación jurídica tributaria contempla una serie de circunstancias que le son propias e identifican propiamente con la materia tributaria, en detrimento de otras ramas del Derecho, pudiéndose evidenciar ciertos elementos, siendo estos: a) Sujeto activo; b) Sujeto pasivo y los responsables; y, c) Bases de recaudación. En cuanto a los dos primeros, estos ya han sido abordados

⁷² *Ibíd.* Artículos del 24 al 27.

recientemente, por lo que no es pertinente efectuar un nuevo análisis al respecto, en cambio en lo que se refiere a las bases de recaudación, por ser un elemento de indispensable desarrollo para el presente, se ha contemplado un más adelante un espacio para entenderlas de mejor manera.

1.4. Tributos

1.4.1. Concepto

Los tributos constituyen las prestaciones que los contribuyentes entregan al Estado, por existir una obligación de sufragar el gasto público en general. Lo indicado, tiene correlación con lo establecido en el Código Tributario: “(...) ARTÍCULO 9. CONCEPTO. Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. (...)”⁷³.

Desde la perspectiva de la doctrina, se percibe que: “(...) son una clase o modalidad de ingreso público. Esta observación permite inferir dos consecuencias importantes: por un lado, los tributos, en cuanto pertenecientes a la categoría más general de los ingresos públicos, (...) pero por otro lado, en cuanto modalidad concreto de ingreso público, habrán de tener alguna característica propia que permita distinguirlos de los demás ingresos de esta naturaleza (...)”⁷⁴.

⁷³ Ibídem. Artículo 9.

⁷⁴ Menéndez Moreno, Alejandro (et al). Op. Cit. Página 147.

El autor Roberto Muñoz, en relación con el tributo contempla que: “(...) es un pago que deberá satisfacerse obligatoriamente a la administración tributaria cuando se realicen hechos que estén sujetos a gravamen. Estas prestaciones no constituyen la sanción de un acto ilícito, sino que deben estar establecidas por ley (...)”⁷⁵.

De lo anterior, puede apreciarse que no existe una discusión sobre la esencia del tributo, porque existe unanimidad desde el punto de vista teórico, en cuanto a describirlo como esa prestación entregada al Estado en calidad de ingreso público. Al respecto, Pérez de Ayala se adelanta a establecer una serie de características, de la siguiente manera: “La doctrina moderna admite pacíficamente, siguiendo el concepto elaborado por Gianini, que el tributo se define por las siguientes características: 1o.- Son prestaciones debidas, por mandato de la ley a un ente público. Es decir, la obligación de pagar el tributo es una obligación “ex-lege”. 2o.- Encuentran su fundamento jurídico en el poder de imperio del Estado. Son ingresos en el Derecho público. 3o.- Se imponen con el fin de proporcionar medios con que cubrir las necesidades públicas (...)”⁷⁶.

1.4.2. Finalidad

Según lo indicado anteriormente, se percibe que la razón de ser de los tributos es la necesidad del Estado de captar la mayor cantidad de recursos económicas, en vista de

⁷⁵ Muñoz Rodríguez, Roberto. *Impuesto de sociedades*. Página 7.

⁷⁶ Pérez de Ayala, José Luis (et al). *Derecho Tributario*. Página 45.

ser utilizados para cubrir el gran monto de egresos generados por la administración y funcionamiento de los distintos órganos y dependencias estatales, así como la realización de actividades y servicios de carácter público.

Es de hacer notar, que ideal sería que los tributos constituyan la principal fuente de financiamiento del gasto público, aunque en muchos casos, como la situación financiera de Guatemala, a pesar de ser el principal aporte a los ingresos estatales, estos no son suficiente para sufragar la totalidad de egresos, motivo por el cual se recurre a otras fuentes de financiamiento.

Para ejemplificar lo anterior, la Ley del Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado para el ejercicio fiscal 2017 contempla diversas fuentes de financiamiento⁷⁷, colocando en primer lugar con un 75.33% del total de ingresos, a los de carácter tributarios, aunque los ingresos tributarios se consideran altos, el rubro del endeudamiento público, tanto interno como externo, se refleja con un porcentaje de 13.79% y 3.35%, respectivamente, lo cual es preocupante a largo plazo, por no existir por parte del Estado, la capacidad necesaria para la reducción de ese endeudamiento, y que en un futuro el mismo podría ir en aumento, si persiste la incapacidad actual de generar mayores ingresos en cuanto al tema tributario se refiere.

De esa forma, se establece que los tributos que el Estado de Guatemala efectivamente constituyen un aporte para sufragar el gasto público, aunque este en la actualidad sea

⁷⁷ Congreso de la República de Guatemala. Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal dos mil diecisiete, Decreto número 50-2016. Artículo 1.

demasiado alto como para que los ingresos tributarios sean suficientes para cubrirlo, motivo por el cual se recurren a otras fuentes de financiamiento, incluidas el endeudamiento.

Es importante indicar que en la actualidad ya no solo se destaca la finalidad fiscal de los tributos, es decir, la captación del recurso económico necesario para sufragar el gasto público, sino que existen vertientes que propugnan por una finalidad extrafiscal, es decir, que ya no solo se refiere a la necesidad de la captación de dinero, sino que tienen un objetivo determinado, ya sea fomentar o desalentar una actividad determinada, siendo oportuno indicar que los tributos con dicho propósito constituyen: “(...) prestaciones patrimoniales de contenido pecuniario que la Ley obliga a satisfacer con la finalidad de reducir la frecuencia en la realización de los hechos gravados, al mismo tiempo que persigue obtener ingresos públicos de quienes realicen el hecho imponible, cuantificando el importe a satisfacer en función de la medida en la realización del hecho gravado (...)”⁷⁸.

Una situación determinada en que la legislación guatemalteca utiliza una finalidad extrafiscal por medio de los tributos, lo constituye el impuesto al tabaco y sus productos⁷⁹, porque pretende dos cuestiones fundamentales: a) Desincentivar el consumo del tabaco y sus productos; y, b) Coadyuvar a la obtención de recursos económicos, que tienen como destino específico el presupuesto en materia de salud,

⁷⁸ López López, María Dolores (coord). *Fundamentos de Economía, Empresa, Derecho, Administración y Metodología de la investigación aplicada a la RSC*. Página 207.

⁷⁹ Congreso de la República de Guatemala. Ley de Tabacos y sus productos, Decreto número 61-77. Artículos del 22 al 37.

precisamente por el alto índice de enfermedades ocasionadas por el consumo del tabaco y sus productos, que en muchos casos son atendidos por los hospitales nacionales gratuitos, siendo estos parte de los órganos estatales, a los que se les asigna un presupuesto específico para la atención de la población en general.

1.4.3. Características

Algunos de los elementos que identifican a los tributos, están determinados por las siguientes cualidades⁸⁰: a) De carácter público; b) Prestación en dinero o especie; c) Creación legal; d) Relación personal y obligatoria; e) Cubrir gasto público; y, f) Justicia. Estas características serán abordadas a continuación.

El carácter público del tributo se debe no solo a la legislación que lo regula y desarrolla, sino por la evidente relación desigual que existe entre el Estado y el contribuyente, toda vez que no se espera una contraprestación en todos los supuestos de los tributos, como en el caso de los impuestos, como más adelante se indicará, además de ser una expresión legítima del poder imperio estatal.

Por lo general, los tributos constituyen una prestación que debe ser cancelada en dinero, por ser este el medio ideal para que el Estado pueda cancelar las deudas adquiridas, derivado del alto costo que genera la administración y funcionamiento de su complejo aparato estatal.

⁸⁰ Saldaña Magallanes, Alejandro A. Op. Cit. Página 32.

Tanto la característica de creación legal como el de justicia, tiene estrecha relevancia con los principios del Derecho Tributario de legalidad y equidad y justicia tributaria, los cuales ya han sido abordados con anterioridad.

La relación que impone la ley entre el Estado y el contribuyente es eminentemente personal, en virtud que debe ser satisfecha por la persona obligada o en casos excepcionales por los sujetos denominados responsables, encasillándose dicha circunstancia en causas de responsabilidad compartida.

Por último, la característica de cubrir al gasto público, en el apartado anterior se hizo mención de la finalidad del tributo, dentro del cual se concluyó que no solamente existe un fin fiscal derivado del pago del tributo, sino que existen circunstancias que el legislador pretende evitar o incentivar por medio de la creación de figuras impositivas, con lo cual se sobrepone una finalidad extrafiscal, que de igual forma se encuentra dentro de los límites fijados por la legislación respectiva.

1.4.4. Clasificación

Doctrinariamente existen diversos tipos de tributos, los cuales pueden ser considerados, siendo oportuno indicar en un primer momento la clasificación tradicional tripartita, la cual es desarrollada por el autor Roberto Muñoz, al haber indicado que:

“(...) Existen tres clases de tributos: - Tasas - Contribuciones especiales - Impuestos (...)”⁸¹.

Sin perjuicio de lo anterior y que diversas legislaciones han adoptado dicha clasificación, la legislación guatemalteca contempla por medio del artículo 10 del Código Tributario: “CLASES DE TRIBUTOS. Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras”⁸².

Si bien es cierto, la Constitución Política de la República de Guatemala en sus artículos 24, 260 y 261 menciona a la tasa en relación a diversos tributos, eso no conlleva el reconocimiento por medio de la norma constitucional y del Código Tributario de tal naturaleza, por lo que, al estar regulado en otro cuerpo normativo, como lo es el Código Municipal, implicaría la necesidad de verificar la posibilidad de catalogarlo como tributo o no, circunstancia que será abordada más adelante.

Continuando con las distintas propuestas de clasificación de los tributos, el autor Juan Rafael Bravo indica: “(...) Dentro del género “tributo”, así definido, aparecen tres especies que son el impuesto, la contribución y la tasa (...)”⁸³; así como Alejandro Saldaña menciona que: “(...) En nuestro derecho positivo mexicano los ingresos tributario o derivados de Contribuciones son los que a continuación se describen: • Impuestos. • Aportaciones de Seguridad Social. • Contribuciones de Mejoras. (...)”⁸⁴.

⁸¹ Muñoz Rodríguez, Roberto. Op. Cit. Página 7.

⁸² Decreto del Congreso de la República. Código Tributario, Decreto número 6-91. Artículo 10.

⁸³ Bravo Arteaga, Juan Rafael. *Nociones fundamentales de Derecho Tributario*. Página 46.

⁸⁴ Saldaña Magallanes, Alejandro A. *Curso elemental sobre Derecho Tributario*. Página 33.

Es por lo anterior, que los tributos a los que se hizo referencia previamente respecto al artículo 10 del Código Tributario y lo relativo a las tasas, serán abordados a continuación.

1.4.4.1. Impuestos

Sin perjuicio que más adelante se aborde el presente tema a profundidad, se considera oportuno indicar que los impuestos, al igual que los demás tributos, constituyen esa porción del patrimonio del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, que el Estado exige, siendo característico de los mismos, que derivado de esa entrega pecuniaria, no existe ninguna contraprestación directa al contribuyente, sino que se basa en ese poder imperio estatal para exigir por sí la contribución correspondiente.

Lo anterior, en Guatemala tiene sustento constitucional, al catalogarlo en el artículo 135 literal d) de nuestra Carta Magna y que inclusive la Corte de Constitucionalidad ha manifestado lo siguiente: “Abordando el tema de los impuestos, se considera que estos generalmente representan una cuota parte del costo de producción de los servicios públicos indivisibles que el poder público obtiene legalmente del contribuyente por razones de necesidad social; lo que da como consecuencia que su pago constituya un deber para el contribuyente, y, a su vez, sea un derecho para el Estado el percibirlos, (...)”⁸⁵.

⁸⁵ Corte de Constitucionalidad. Inconstitucionalidad general total sentencia de fecha 15 de diciembre de 2003, emitida dentro de los expedientes acumulados números 1766-2001 y 181-2002.

En ese sentido, el máximo órgano constitucional del país ha manifestado ese derecho del Estado de percibir la contribución por parte de los sujetos pasivos, los cuales tienen el deber cívico de contribuir al gasto público, creando de esta forma esa relación jurídica necesaria para que el Estado pueda obtener los recursos necesarios para sufragar los costos de administración y funcionamiento del complejo aparato estatal.

En cuanto a lo manifestado en el párrafo precedente, se determina la importancia de los tributos para un país, y en especial los impuestos, toda vez que constituyen la principal fuente de ingreso al presupuesto general para ser ejecutado el próximo año, aunque en países como el nuestro esos ingresos no bastan para cumplir con las obligaciones del Estado, derivado de varios factores que van desde la incapacidad estatal de emplear los ingresos de forma adecuada y racional, así como por existir una brecha fiscal provocada por sectores que no tributan o la propia corrupción en el sistema de administración tributaria, entre otros.

Sin perjuicio de lo hasta aquí desarrollado, este tema será abundantemente analizado con posterioridad, al ser uno de los aspectos sobre los que descansa la parte conclusiva del presente.

1.4.4.2. Arbitrios

Tomando en cuenta lo indicado por el Código Tributario en su artículo 12, los arbitrios constituyen una clase de tributos, los cuales tiene como destino favorecer a una o varias municipalidades.

El autor Gómez Sabaini al respecto indica: “Otra fuente de ingresos que puede ser considerada de índole tributaria, se refiere al “producto de los impuestos que el Congreso de la República decreta a favor del municipio”. En ese sentido estricto, no existen impuestos municipales (sino arbitrios), por lo que se entiende que la disposición transcrita se refiere a impuestos nacionales cuyo producto beneficia a las municipalidades”⁸⁶.

En cuanto al objeto propio de los arbitrios, el autor Pedro Gómez de la Serna indica: “Entiéndase por arbitrios municipales, los medios perpétua o temporalmente concedidos a los pueblos para cubrir las atenciones locales, á que no alcanzan los propios”⁸⁷.

En cuanto a este tributo, la Corte de Constitucionalidad ha efectuado el siguiente análisis: “De conformidad con los artículos 11 y 12 del Código Tributario, impuesto es el tributo que tiene como hecho generador una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente, y arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor

⁸⁶ Gómez Sabaini, Juan. Guatemala: *Fortalecimiento de las finanzas municipales para el combate a la pobreza*. Página 50.

⁸⁷ Gomez de la Serna, Pedro. *Instituciones del derecho administrativo español*. Página 204.

de una o varias municipalidades”⁸⁸. El criterio antes relacionado, también ha sido externado en las inconstitucionalidades generales, tramitadas dentro del expediente número 2112-2015, cuya sentencia es de fecha 28 de octubre de 2015; así como en el expediente 5880-2014, cuya sentencia es de fecha 19 de octubre de 2015.

Por último, se estima conveniente hacer mención que la Constitución Política de la República de Guatemala, al establecer en su artículo 239 que “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, (...)”, así como lo estipulado en el artículo 10 del Código Tributario ya citado, los arbitrios constituyen tributos que deben ser decretados por el Congreso de la República, debiendo para el efecto establecer sus bases de recaudación; siendo lo característico de este, que serán destinados a favor de las municipalidades.

1.4.4.3. Contribuciones especiales

En este tipo de tributo, tal y como se indicará más adelante, se refiere al beneficio que percibirá el sujeto pasivo de la obligación tributaria, por existir intereses particulares a ser satisfechos por parte de un órgano estatal, sin perjuicio de los intereses generales que existan.

⁸⁸ Corte de Constitucionalidad. Inconstitucionalidad general parcial, sentencia de fecha 16 de junio de 2015, emitida dentro del expediente número 532-2015.

La Corte de Constitucionalidad, en cuanto a las contribuciones especiales, ha determinado que las mismas “(...) tienen como determinante del hecho generador, los beneficios directos para el contribuyente. Este tipo de tributo tiene su antecedente en el principio conocido en la literatura financiera como “principio de beneficio” a este respecto el tratadista en Derecho Financiero Pligiese afirma “que en las contribuciones especiales la obligación tributaria encuentra su causa en una utilidad o ventaja particular, que proviene de la actividad de un órgano público, y que va en favor de un grupo determinado de ciudadanos, aun cuando no sea posible la proporción entre el tributo y la ventaja obtenida por cada ciudadano”⁸⁹.

En relación con el beneficio que debe estar presente en la contribución especial, el autor Fernando Fernández manifiesta: “A pesar de que el beneficio especial tiene que tener su origen en un determinado tipo de actividad administrativa, en otras palabras, que el beneficio sea consecuencia de esta, mediando una relación de causalidad, (...) aquélla junto con los beneficios generales, resultantes de toda actividad pública, necesariamente tiene que concurrir ventajas o beneficios particulares (...) van dirigidas a financiar aquellas obras o servicios públicos en los que junto a intereses generales indeterminados se han podido descubrir intereses particulares reflejados en un beneficio especial de personas determinadas o en el aumento del valor de determinadas fincas”⁹⁰.

⁸⁹ Corte de Constitucionalidad. Inconstitucionalidad general parcial y total, sentencia de fecha 10 de noviembre de 2015, emitida dentro de los expedientes acumulados números 4434-2014 y 4435-2014.

⁹⁰ Fernández Marín, Fernando. *Estudio jurisprudencial de las contribuciones especiales*. Página 18.

Es importante resaltar que, para la configuración de las contribuciones especiales, efectivamente debe coexistir esa relación directa entre el impuesto y la satisfacción del servicio por parte del órgano competente, quedando a su favor cierto grado de beneficio, sin que se pueda determinar con exactitud su porcentaje de forma directa.

1.4.4.4. Contribuciones por mejoras

Al respecto de este tipo de tributo, como su nombre lo indica, constituye una exacción económica que es exigida al sujeto pasivo, derivado de la necesidad de efectuar algún proyecto de mejoramiento de infraestructura, que tendrá como repercusión un beneficio en la plusvalía del inmueble del contribuyente.

En ese sentido, Juan Gómez ha indicado: “La contribución por mejoras es un tributo cuyo objeto constituye el financiamiento de obras de competencia municipal que benefician, de manera particular, a las personas que habitan en el entorno de ella. El tributo, de uso extendido en Guatemala, se aplica para la construcción de obras de drenaje y pavimentado, empedrado o adoquinado de vías. En algún caso también se utiliza para la construcción de sistemas de distribución de agua potable”⁹¹.

Además, la Corte de Constitucionalidad, al respecto se pronunció de la siguiente manera: “(...) el ente acreedor del tributo es el ente municipal que debe cumplir con determinar, de acuerdo con lo previsto en los artículos 100, 101 y 102 del Código

⁹¹ Gómez Sabaini, Juan. Guatemala: *Fortalecimiento de las finanzas municipales para el combate a la pobreza*. Página 54.

Municipal, la obligación tributaria hacia el sujeto pasivo del tributo, que en este caso es el beneficiario con la obra cuyo costo se pretende sufragar por medio del sistema de contribución antes aludido. Para el caso de la ciudad de Guatemala, se ha emitido el Reglamento de Contribución por Mejoras de la Municipalidad de Guatemala – aprobado por el Concejo Municipal de la ciudad de Guatemala, el veinticinco de noviembre de mil novecientos noventa y uno- que contempla (artículo 7) que la derrama o graduación de los cobros será aprobada por el órgano colegiado municipal antes citado, después de lo cual se hará el requerimiento [cobro del tributo] correspondiente a los propietarios de los inmuebles del área mejorada o beneficiada”⁹².

Además, en cuanto a las contribuciones por mejoras, la Municipalidad de Guatemala el 25 de noviembre de 1991, aprobó un Acuerdo municipal que contiene el Reglamento de Contribución por Mejoras de la Municipalidad de la Ciudad de Guatemala, el cual en su artículo 1 establece: “El costo de las obras nuevas de urbanización, de reconstrucción, de mantenimiento y en general, de mejoramiento que realice la Municipalidad, podrá cobrarse a los propietarios de los inmuebles situados en las áreas o zonas mejoradas por tales obras, mediante contribuciones”⁹³.

⁹² Corte de Constitucionalidad. Apelación de sentencia de amparo, sentencia de fecha 27 de abril de 2010, emitida dentro del expediente número 202-2010.

⁹³ Concejo Municipal de la Municipalidad de Guatemala. Acuerdo municipal que contiene el Reglamento de Contribución por Mejoras de la Municipalidad de la Ciudad de Guatemala. Artículo 1.

1.4.4.5. Tasas

Como se indicó anteriormente, lo referente a la tasa, en la Constitución Política de la República de Guatemala es mencionada, en los artículos siguientes: “(...) Artículo 24. Inviolabilidad de correspondencia, documentos y libros. (...) 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. (...) Artículo 260. Privilegios y garantías de los bienes municipales. Los bienes, rentas, arbitrios y tasas son propiedad exclusiva del municipio y gozarán de las mismas garantías y privilegios de la propiedad del Estado. Artículo 261. Prohibiciones de eximir tasas o arbitrios municipales. Ningún organismo del Estado está facultado para eximir de tasas o arbitrios municipales a personas individuales o jurídicas, salvo las propias municipalidades y lo que al respecto establece esta Constitución (...)”⁹⁴, lo cual evidentemente no conlleva que sea su regulación como tal o que se le reconozca como un tributo, toda vez que el Código Tributario no lo cataloga como tal.

En el caso específico de las tasas, la competencia para su creación corresponde a las corporaciones municipales, siendo que la Corte de Constitucionalidad las relaciona con el costo de producción de los servicios indivisibles, debido al consumo individual y efectivo de los mismos, en el sentido de considerarlo como un pago voluntario frente a una contraprestación de un servicio público.

⁹⁴ Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala. Artículos 24, 260 y 261.

Derivado de lo anterior, es el Código Municipal el que establece lo relativo a las tasas en las siguientes estipulaciones: “Artículo 35. Atribuciones generales del Concejo Municipal. Son atribuciones del Concejo Municipal: (...) n) La fijación de (...) tasas por servicios administrativos y tasas por servicios públicos locales, (...) Artículo 72. Servicios públicos municipales. El municipio debe regular y prestar los servicios públicos municipales de su circunscripción territorial y, por lo tanto, tiene competencia para (...) la determinación y cobro de tasas y contribuciones equitativas y justas. Las tasas y contribuciones deberán ser fijadas atendiendo los costos de operación, mantenimiento y mejoramiento de calidad y cobertura de servicios. (...) Artículo 100. Ingresos del municipio. Constituyen ingresos del municipio: (...) e) el producto de los arbitrios, tasas administrativas y servicios municipales; (...) Artículo 105. Prohibición de eximir arbitrios o tasas. Ningún organismo del Estado está facultado para eximir de pago de arbitrios o tasas a las personas individuales o jurídicas contribuyentes, salvo la propia municipalidad y lo que al respecto establece la Constitución Política de la República. (...)”⁹⁵.

Adicionalmente, los criterios vertidos por la Corte de Constitucionalidad han servido para entender de mejor manera a las tasas, siendo que se han establecido como características de las mismas que: “a) se pagan por el disfrute real o potencial de un servicio. Las entidades estatales las pueden cobrar a cada particular en la medida que recibe el servicio o porque, aunque no se tenga interés en él, representa un beneficio potencial; b) es semejante al impuesto pues lleva implícita la coerción sobre el que esté obligado a pagarla, en la medida en que se constituya como beneficiario -directo o

⁹⁵ Congreso de la República de Guatemala. Código Municipal, Decreto número 12-2002.

indirecto- del servicio; c) deben elaborarse tomando en cuenta el costo efectivo del servicio más un porcentaje de utilidad para el desarrollo; d) los recursos generados solo pueden ser destinados a la financiación de gastos del servicio público; e) los contribuyentes son identificados con relativa facilidad; f) queda (...)”⁹⁶.

También, el referido tribunal constitucional se ha manifestado en cuanto a este tema, de la siguiente manera: “La tasa, cuya creación es competencia de las corporaciones municipales, según la ya reiterada jurisprudencia de esta Corte, es una relación bilateral en virtud de la cual un particular paga voluntariamente una suma de dinero y debe recibir como contraprestación un determinado servicio público. Es precisamente este elemento -en cualquiera de sus manifestaciones, como la utilización privativa o aprovechamiento especial de dominio público, la prestación de algún servicio público municipal o la realización de actividades por parte la autoridad edil, que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado- el que constituye el hecho imponible de la tasa, lo que la distingue del arbitrio que contiene una actividad general no relacionada específicamente con el contribuyente”⁹⁷.

Siendo por ello que, respecto a las tasas, es de vital importancia los criterios asentados por la Corte de Constitucionalidad, toda vez que no existe dentro del Código Tributario aspectos legales que determinen sus elementos característicos para poder identificarlas

⁹⁶ Corte de Constitucionalidad. Inconstitucionalidad general parcial, sentencia de fecha 2 de marzo de 2017, emitida dentro del expediente número 1607-2016.

⁹⁷ Corte de Constitucionalidad. Inconstitucionalidad general, sentencia de fecha 28 de octubre de 2015, emitida dentro del expediente número 2112-2015.

como tributos, pudiendo incluso crear cierta confusión sobre el tema, pero que por medio de la interpretación que se efectúa, se tiende a darle mayor claridad.

1.4.5. Bases de recaudación

De forma genérica puede establecerse que la normativa legal vigente, en específico la Constitución Política de la República de Guatemala, contempla la necesidad que el Congreso de la República de Guatemala, como único órgano encargado en decretar, reformar o derogar impuestos, está en el deber de efectuar dicha atribución según una serie de parámetros fijos, a los cuales se les denominan bases de recaudación, los cuales necesariamente deben estar consignados en una ley, según como lo preceptúa el principio de legalidad, que más adelante será abordado.

Al respecto, el artículo 239 de nuestra Carta Magna establece: “(...) Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a) El hecho generador de la relación tributaria; b) Las exenciones; c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d) La base imponible y el tipo impositivo; e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y f) Las infracciones y sanciones tributarias. (...)”⁹⁸; así como en su artículo 171 literal c), ratifica a quien le asiste la obligación de decretar, reformar o

⁹⁸ Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala. Artículo 239.

derogar impuestos, arbitrios y contribuciones por mejoras, según las bases de recaudación recién indicadas.

Sin perjuicio que, de las bases antes mencionadas, solamente dos de ellas cobran relevancia para el presente, siendo estas las referidas en las literales d) y e) del artículo citado, en cuanto a la base imponible y los descuentos del Impuesto Único sobre Inmuebles, se estima conveniente abordar en el presente apartado todas las mencionadas.

1.4.5.1. Hecho generador de la relación tributaria

El hecho generador constituye una de las principales bases de la recaudación de los tributos, en virtud de la cual se instituye un supuesto de hecho, que se encuentra consagrado en una norma tributaria, ante cuyo cumplimiento acaece el nacimiento de la obligación tributaria, siendo procedente la determinación de las demás bases, para que se proceda con posterioridad con el procedimiento de pago o cobro, según corresponda.

En ese sentido, puede apreciarse una definición doctrinaria del mismo, de la siguiente manera: “La ley debe establecer las circunstancias que han de verificarse en la realidad de los hechos para que nazca la obligación tributaria, dando lugar a la conformación del

hecho generador. El momento en que tiene lugar el hecho generador se denomina perfeccionamiento del hecho generador”⁹⁹.

En ese sentido, Alejandro Saldaña señala: “(...) la obligación fiscal nace al materializarse el hecho imponible, es decir, al realizarse el hecho generador que consiste en el desplegamiento de la conducta y el encuadramiento de la hipótesis normativa (el hecho imponible es en tributario lo que en penal es el tipo y el hecho generador es en tributario lo que en penal es la realización de la conducta)”¹⁰⁰.

Como lo menciona el autor antes referido, existe una diferenciación entre los términos hecho generador y hecho imponible, aduciendo que este último hace referencia al supuesto en abstracto contemplado en la norma tributaria, pero cuando este tiene cabida en el mundo fáctico, se instituye el hecho generador.

El Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, en su artículo 14 establece: “La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales”¹⁰¹, haciéndose

⁹⁹ Otálora Urquizu, Carlos. *Economía fiscal*. Página 134.

¹⁰⁰ Saldaña Magallanes, Alejandro A. *Curso elemental sobre Derecho Tributario*. Página 73.

¹⁰¹ Congreso de la República de Guatemala. Código Tributario, Decreto número 6-91. Artículo 14.

alusión en el momento en que surge el hecho generador, es decir, cuando se realice el presupuesto normativo tributario correspondiente.

De acuerdo con lo anterior se puede concluir que, el hecho generador constituye un elemento principal de la obligación tributaria, pues describe las circunstancias por las cuales esta última nace a la vida jurídica, debiendo por ende determinarse de forma precisa para dotar de seguridad jurídica a los contribuyentes. Este aspecto será abordado respecto al Impuesto Único sobre Inmuebles y la repercusión que tiene en cuanto a la normativa legal vigente.

1.4.5.2. Exenciones

En cuanto a esta base de recaudación, es importante mencionar que sin perjuicio que el hecho generador efectivamente se lleve a cabo, la misma norma tributaria establece aquellos supuestos en que el sujeto obligado no soporta en la realidad la carga del tributo.

En ese sentido, pueden apreciarse dos tipos de exenciones, ya sea objetivas o subjetivas, siendo que las primeras recaen precisamente sobre la actividad objeto de la carga tributaria; en cambio las exenciones subjetivas, se refieren a los supuestos en que la propia normativa establece sobre que personas, individuales o jurídicas, a pesar de operar el hecho generador, no deberán de efectuar el pago de un tributo determinado.

El autor Carlos Otálora al respecto indica: “La Exención constituye una dispensa, es decir, el no pago de tributos por mandato de la ley. Las exenciones se establecen por razones de orden público, social y económico”¹⁰².

Respecto a las clases de exenciones, previamente identificadas, la Corte de Constitucionalidad ha manifestado lo siguiente: “Inicialmente debe realizarse una explicación de la exención objetiva y la exención subjetiva, por lo que cabe mencionar que los autores José Alejandro Alvarado Sandoval y Ottoniel López Cruz, argumentan con relación a la exención objetiva que son aquellas circunstancias que están directamente relacionadas con los bienes que constituyen la materia imponible (objeto imponible) y se otorga en atención a ciertas cualidades y características del objeto que genera gravamen. Y en cuanto a la exención subjetiva son las que se otorgan en función de la persona, o en otros términos en atención a las calidades o atributos de las personas individuales o jurídicas, es decir, en consideración a la persona del destinatario legal del tributo. (Derecho Tributario y Legislación Fiscal, Pág. 205)”¹⁰³.

1.4.5.3. Sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria

Como se ha manifestado previamente, dentro de la relación jurídica tributaria, convergen dos sujetos, uno activo y otro pasivo, siendo que este último es en quien recae la obligación del pago del tributo, ya sea en su calidad de contribuyente o de responsable, dependiendo de la situación y presupuesto normativo que corresponda,

¹⁰² Otálora Urquizu, Carlos. Op. Cit. Página 136.

¹⁰³ Corte de Constitucionalidad. Amparo en única instancia, sentencia de fecha 17 de mayo de 2017, emitida dentro del expediente número 3847-2016.

porque lo normal sería que el contribuyente directo sea quien cumpla con su deber cívico de contribuir al gasto público.

De forma muy general, en cuanto al sujeto pasivo se puede indicar que: “Es la persona natural o jurídica obligada por ley al pago del impuesto, en consecuencia, es el deudor del gravamen designado por la ley para pagar el tributo, al sujeto pasivo principal se le denomina contribuyente (contribuyentes de iure)”¹⁰⁴.

Ahora bien, como se indicó, existen situaciones en las que el contribuyente directo o de iure, no es quien de por sí efectúa el pago del tributo respectivo, existiendo una serie de motivos en ese sentido. Al respecto, el autor Rubén Andrade hace mención al responsable, de la siguiente manera: “Es la persona que sin tener carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a este. Toda obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable, quedando a salvo el derecho de este de repetir lo pagado en contra del contribuyente, ante la justicia ordinaria (...)”¹⁰⁵.

Por lo anterior, se puede arribar a la siguiente conclusión, en cuanto al sujeto pasivo, indicando que: “(...) será quien tenga a su cargo el cumplimiento de la obligación fiscal, es decir quien legalmente tiene que pagar impuestos, cuya situación coincide con lo señalado en la ley como hecho imponible, o sea quien produce el objeto que la ley toma para considerar el gravamen, sin pasar por alto, al individuo que la ley obliga a efectuar

¹⁰⁴ Otálora Urquizu, Carlos. Op. Cit Página 136.

¹⁰⁵ Andrade V., Rubén Darío. *Legislación económica del Ecuador*. Página 87.

el pago en reemplazo o en forma conjunta con aquél, por lo que en ocasiones se debe distinguir entre el sujeto pasivo y el pagador del impuesto”¹⁰⁶, debiendo quedar claro que dicha base de recaudación no solo se refiere al contribuyente, sino al que está obligado por ley al pago del tributo.

1.4.5.4. Base imponible

Precisamente por la necesidad financiera del Estado, al haber asignado los supuestos en que se incurren para la generación de un tributo, es indispensable que al mismo se le asigne sobre qué valor será calculado, lo cual está determinado por la base imponible.

Al respecto, se puede indicar que: “La base imponible es la materia imponible u objeto sometido a imposición y está expresada en valores o en unidades físicas. La base imponible determina parámetros que permiten valorar de manera cuantitativa los hechos de la obligación tributaria”¹⁰⁷.

Así como se puede hacer referencia que: “La base imponible es la cuantificación del hecho imponible en el período impositivo, (...) es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible”¹⁰⁸.

¹⁰⁶ Saldaña Magallanes, Alejandro A. Op. Cit. Página 71.

¹⁰⁷ Otálora Urquizu, Carlos. *Economía fiscal*. Página 134.

¹⁰⁸ Argente Álvarez, Javier. *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Página 227.

La presente base de recaudación será desarrollada de mejor manera más adelante, por constituir uno de los elementos fundamentales para el análisis que motivan el presente.

1.4.5.5. Tipo impositivo

Esta base de recaudación tiene una estrecha relación con la base imponible, para los efectos de la determinación del tributo que se pretende, porque el tipo impositivo se refiere al porcentaje gravado por la norma tributaria, que será aplicado a la base imponible.

En cuanto al tipo impositivo, es fundamental establecer la relación que debiera existir con algunos principios propios del Derecho Tributario, en virtud que tomando en cuenta la capacidad de pago de los contribuyentes, los legisladores debieran de establecer el porcentaje por el cual serán gravadas ciertas actividades o servicios, aunado a la igualdad y justicia tributaria.

Por lo anterior, y sin perjuicio del poder de imperio del Estado para exigir el pago de un tributo, por medio de la creación o reforma del mismo, es indispensable que en este sentido existan estudios técnicos financieros y actuariales, por medio de los cuales se determinen precisamente la repercusión económica que podrá tener el mismo en la economía de los sujetos pasivos del tributo respectivo.

Aunado a lo antes establecido, se puede agregar que: “El tipo de gravamen es un instrumento legislativo que, adecuadamente concebido a la vez que permite fijar la

cuantía de la prestación pecuniaria, ayuda a matizar en términos de equidad la capacidad económica de cada sujeto. Opera sobre la base imponible, para determinar la cuota”¹⁰⁹.

1.4.5.6. Deducciones, descuentos, reducciones y recargos

En cuanto a estas bases de recaudación, se puede indicar que tienen como denominador común, el afectar de manera directa el monto que será cancelado por el sujeto pasivo, luego de haberse determinado la procedencia o encuadramiento del supuesto normativo convertido en hecho generador.

En el caso de las deducciones, la norma tributaria deberá establecer los supuestos que provocan que el importe a ser pagado por el sujeto pasivo disminuya, toda vez que existieron actividades que le permitieron de alguna forma sufragar gastos para la realización del hecho imponible. Lo anterior puede ejemplificarse en el caso del Impuesto sobre la Renta, porque legalmente es factible que se deduzcan del importe a pagar en concepto de tributo, los gastos que fueron necesarios para la realización de la actividad o servicio gravado.

En este sentido, fundamental será la capacidad de acreditar los extremos de deducción de una forma documental, porque la administración tributaria, en el pleno ejercicio de sus funciones está facultada a verificar que el cálculo del impuesto sea el correcto y en su caso a deducir las responsabilidades en caso de no serlo.

¹⁰⁹ Pont Mestres, Magín. *Estudios sobre temas tributarios actuales*. Página 87.

Al respecto, en algunos casos, diversos contribuyentes han confundido lo relativo a la deducción con la base imponible, precisamente por una reforma efectuada a la Ley del Impuesto sobre la Renta, siendo que en ese sentido es oportuno traer a colación lo indicado por la Corte de Constitucionalidad: “Sobre la base de esa realidad económica, el Congreso de la República dispuso reformar la Ley del Impuesto Sobre la Renta, adicionándole al artículo 39 de dicha ley, la literal j), la cual permite deducir de la totalidad de los ingresos gravados, todos los gastos en los que una persona, empresa o cualquier otra entidad sujeta al régimen optativo del treinta y uno por ciento (31%) sobre sus rentas, haya incurrido necesariamente para producir su fuente de ingresos hasta por un noventa y siete por ciento (97%) de dichos ingresos. Dicha reforma no constituye una imposición de renta obligatoria, sino una limitación a la deducción de gastos. En ese sentido, no es lo mismo imponer una renta obligatoria, sobre la cual se tribute, que el limitar conforme a una realidad económico-social nacional y particular, la deducción de gastos de los contribuyentes”¹¹⁰.

En cuanto a los descuentos, estos son considerados como el mecanismo legal por medio del cual el sujeto pasivo de la obligación tributaria, es beneficiado por una reducción al monto total a ser soportado.

¹¹⁰ Corte de Constitucionalidad. Inconstitucionalidad en caso concreto, sentencia de fecha 25 de marzo de 2010, emitida dentro del expediente número 648-2010.

Puede considerarse también como los “(...) valores que constituyen un crédito para el impuesto liquidado en la base renta gravable, que remplazaron las denominadas exenciones personales y especiales (...)”¹¹¹.

Para concluir en cuanto a los descuentos, también se puede indicar que se refieren a: “(...) valores que la ley permite restar del resultado de aplicar la tarifa a la base gravable, para establecer la obligación tributaria por pagar”¹¹².

En lo que se refiere a las reducciones, esta constituye una modificación a las bases de recaudación de los tributos, efectuando una disminución a los mismos, la cual puede ir encaminada para alcanzar una mejora en la captación de los ingresos tributarios.

Por último, en referencia a los recargos, el órgano competente en la creación de los tributos está facultado a establecer situaciones que, ante su acaecimiento, la carga tributaria debiera de incrementarse.

Al respecto, el autor Juan Bravo indica: “(...) la ley ordena que al tributo establecido por aplicación de la tarifa a la base gravable se adicionen otros gravámenes. En este caso la obligación tributaria solo viene a ser completamente establecida, cuando se liquidan los correspondientes recargos y se suman a la obligación inicial”¹¹³.

¹¹¹ Jaramillo H., Porfirio. *El derecho tributario en Colombia*. Página 117.

¹¹² Bravo Arteaga, Juan Rafael. Op. Cit. Página 300.

¹¹³ Bravo Arteaga, Juan Rafael. Op. Cit. Página 303.

1.4.5.7. Infracciones y sanciones tributarias

En cuanto a las infracciones tributarias, es fundamental tomar en cuenta el *ius imperium* del que goza el Estado, en virtud que, tanto en materia tributaria como en la penal, existe una prevalencia absoluta sobre el principio de legalidad, siendo que el órgano competente creador de leyes será el responsable en determinar qué aspectos pueden ser considerados como infracciones y que otras son constitutivas de faltas y delitos.

Para el efecto, se estima necesario efectuar un análisis profundo en cuanto a la división de ambos aspectos, lo cual no es materia a ser desarrollada en el presente, pero que, para efectos de un mejor entendimiento, puede indicarse que las infracciones tributarias son provocadas por la acción u omisión del sujeto obligado en el cumplimiento de obligaciones formales o administrativas, previamente calificadas como tal en una normativa tributaria.

Al respecto, la Corte de Constitucionalidad ha manifestado el siguiente criterio: “(...) determinar si el contribuyente ha incurrido o no en la conducta tipificada en la ley tributaria como infracción, para así, de ser el caso, concluir en la procedencia o improcedencia de imponer la sanción regulada legalmente, como consecuencia sobreviniente ante la comisión de aquella conducta. En ese sentido, es claro que el procedimiento de mérito no configura un proceso penal per se, cuyos fines se encuentran regulados en el artículo 5 del Código Procesal Penal y que se centran en la

averiguación de un hecho señalado por la ley como delito o falta”¹¹⁴. Lo anterior, fue manifestado dentro de los expedientes números 3641-2015 y 1816-2015, con sentencias de fechas 1 de diciembre de 2015 y 14 de septiembre de 2015, respectivamente.

De lo anterior, se deduce que las infracciones tributarias serán aquellas conductas, ya sea de acciones u omisiones, que estén consignadas como tal en la normativa legal vigente, sin que aparezca determinadas como faltas o delitos tributarios, que ante su realización y por la causalidad correspondiente, es procedente la aplicación de una sanción determinada.

Al respecto, el Código Tributario regula en su artículo 69 lo siguiente: “Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal”¹¹⁵.

1.5. Impuestos

1.5.1. Definición

Como una de las categorías de los tributos, el impuesto constituye esa prestación de carácter económica por medio de la cual el sujeto pasivo de la relación jurídica

¹¹⁴ Corte de Constitucionalidad. Apelación de sentencia de amparo, sentencia de fecha 24 de febrero de 2016, emitida dentro del expediente número 5304-2015.

¹¹⁵ Congreso de la República de Guatemala. Código Tributario, Decreto número 6-91. Artículo 69.

tributaria, al configurar el supuesto contemplado en la norma, referente al hecho imponible, genera la obligación del cumplimiento o pago respectivo, sin esperar una contraprestación a cambio por parte del Estado, toda vez que la contribución se hace de forma genérica para contribuir al gasto público, a diferencia de otros tipos de tributos que si poseen esta última característica¹¹⁶.

El autor Pérez de Ayala en cuanto al impuesto determina: “(...) prestación coactiva, generalmente pecuniaria, que un ente público tiene derecho a exigir de las personas llamadas por la ley a satisfacerla, cuando realizan determinados presupuestos reveladores de capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (...)”¹¹⁷.

Otra postura al respecto puede ser que: “(...) Los impuestos son aquellas cantidades que el Sector Público detrae del Sector Privado de forma coactiva como medio de contribuir a la financiación general de la actividad pública (...)”¹¹⁸.

¹¹⁶ Es de tomar en consideración que entre otros tributos que se poseen una vinculación con la contribución que se otorga frente al contribuyente, está la tasa, a través de la cual se demanda un costo a quien hace uso de un determinado servicio estatal y de ello deviene que el contribuyente pueda exigir inclusive una mejor atención del mismo; y en cuanto a las contribuciones, el tributo será destinado para el beneficio directo del contribuyente. Ambas situaciones no suceden con el impuesto, ya que la finalidad del mismo es contribuir al gasto público sin especificarse rubro o destino específico.

¹¹⁷ Pérez de Ayala, José Luis (et al). Op. Cit. Página 33.

¹¹⁸ Albi Ibáñez, Emilio & José Manuel González-Páramo (et al). *Economía Pública II*. Página 4.

1.5.2. Características

Los rasgos distintivos de los impuestos pueden ser determinados de la siguiente manera: a) Coercitivos; b) No existe contraprestación; y, c) Irrenunciables. Estas características serán abordadas a continuación.

La coercibilidad constituye una característica propia por parte de todos los tributos, por ser una circunstancia que el Estado considera necesario para su subsistencia y en ese sentido por medio de la normativa legal vigente, exige de manera unilateral que situaciones pueden ser consideradas acreedoras de hechos imponibles por partes de los impuestos.

Una característica especial de los impuestos, se debe a que no existe una contrapartida como tal entre el Estado y el contribuyente, puesto que el monto que ingresa en concepto de impuesto es destinado al Fondo Común del Estado para que una vez se cumplan con el anterior presupuesto, sea destinado a cualquier fuente de financiamiento necesaria a sufragar según la disposición que se haya hecho previamente en una ley presupuestario específica relativa a un ejercicio fiscal determinado, situación que no sucede con otros tipos de tributos como las contribuciones por mejores o las tasas, en los cuales si existe una contraprestación determinada e inclusive, se supone el conocimiento del destino del tributo, es decir, para sufragar el gasto del beneficio o servicio obtenido.

Por ser de indispensable necesidad para el Estado la captación del recurso económico para sufragar sus gastos, por regla general no es viable la condonación de impuestos, aunque si existen supuesto que lo pueden provocar, como en el caso de las exenciones legalmente establecidas, según así lo disponga el propio órgano encargado en decretar impuestos, siendo este una de las bases de recaudación.

1.5.3. Finalidad

Como se ha manifestado con anterioridad, dentro de la finalidad del Derecho Tributario y de los tributos en general, en donde se puede evidenciar una serie de circunstancias, en el caso de los impuestos, su finalidad se encuentra encaminada a sufragar, por parte de los contribuyentes, el gasto público, sin perjuicio de la finalidad de otros tributos que van dirigidos a favorecer a quien paga el tributo correspondiente.

De igual forma, se ha mencionado que en la actualidad existen finalidades extrafiscales tendientes a incentivar ciertas actividades que el Estado por medio del órgano encargado de decretar impuestos considera necesarias para el desarrollo económico y social del país, así como algunas situaciones que son necesarias desincentivar por considerarlas gravosas tanto para la población como para el desarrollo normal del Estado.

1.5.4. Naturaleza jurídica

Por medio de las teorías que a continuación se abordarán, diversos autores han justificado doctrinariamente el accionar del Estado para exigir el pago de impuestos, por considerar entre algunas de las posturas que constituyen una contraprestación indirecta por parte del ente estatal para la realización de determinada actividad, aunque la misma sea abstracta y no tenga un producto específico para con el contribuyente, así como una previsión a futuro de diversos servicios que el Estado pueda proporcionarle al contribuyente.

1.5.4.1. Teoría de la equivalencia

Esta teoría hace referencia al verdadero objeto de la Constitución de un Estado, luego de pasar de una época de desorganización e inseguridad por parte de los miembros de una sociedad determinada, renunciando a cierta proporción de su libertad y patrimonio para que exista un complejo ente que brinde protección a la generalidad.

En ese sentido, la teoría de la equivalencia fundamenta el deber del Estado de proteger a la persona humana y sus bienes, y que derivado de ello los contribuyentes deben aportar lo necesario para la subsistencia del mismo.

Al respecto, el autor Luciano Castillo indica: “(...) la otra teoría es la de la equivalencia o precio de los servicios prestados por el Estado: el impuesto viene a ser el precio

(...)”¹¹⁹, en referencia a que el Estado presta un servicio determinado, ya sea de seguridad, en proporcionar salud, entre otros, y es derivado de ello que el contribuyente paga el precio del servicio en forma de impuesto.

En ese sentido, también es oportuno indicar que la: “(...) protección tiene un costo, tiene un precio. Este precio es el impuesto. El impuesto es el noble y santo precio con que cada gobernado paga la seguridad de su vida, persona y bienes (...)”¹²⁰. De esa manera, y en atención al término equivalencia, por medio de la citada teoría se considera que el tributo se encuentra equiparado al valor que genera el gasto público para el cumplimiento de los fines del Estado.

1.5.4.2. Teoría del seguro

Tomando en cuenta la forma en que los seguros tienen plena aplicabilidad en la vida diaria, esta teoría considera el pago de impuestos como la cancelación de una prima de forma periódica, ante la cual sería necesaria una efectiva contraprestación por parte del Estado.

Lo anterior ha sido manifestado por Émile-Justine Menier, quien en una completa alusión a Emile de Girardin indica: “(...) El impuesto, (...) es, y no debe ser más que

¹¹⁹ Castillo, Luciano. *Finanzas públicas: ciencia financiera, derecho financiero, Derecho Tributario*. Página 145.

¹²⁰ Bautista Alberti, Juan. *Escritos póstumos de Juan Bautista Alberdi: Ensayos sobre la sociedad, los hombres y las cosas de Sudamérica*. Página 86.

una prima de seguro, pagada por todos los miembros de estas sociedades, que se llaman naciones (...)”¹²¹.

En cuanto a esta teoría, si bien es cierto el autor Raúl Rodríguez Lobato indica que “las cantidades que se pagan por concepto de tributos, constituyen una prima por esta garantía”¹²², manifiesta el rechazo a la misma al indicar que “la actividad del Estado no se ha reducido en ningún tiempo ni podrá estarlo nunca, a una simple función de protección de la hacienda de sus súbditos; (...) En ningún caso ha actuado el Estado como una empresa de seguros cuando alguno de sus miembros es atacado en su patrimonio o en su persona (...)”¹²³, ante lo cual es prudente indicar que el Estado como tal, desarrolla actividades enfocadas a garantizar el pleno desarrollo de la persona, puesto que no puede circunscribirse únicamente a la seguridad de la misma, sino que engloba una serie de deberes estatales como la vida, libertad, justicia, paz, entre otros, aspectos que se encuentran contemplados, sin pretender ser limitativos, en el artículo 2 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

1.5.4.3. Teoría del sacrificio

En cuanto a esta teoría, Emilio Manautou hace mención de que el pago de impuesto constituye un sacrificio impuesto al contribuyente, el cual dentro del plano de igualdad, deberá ser equitativo a todos los que se hallen en la misma situación¹²⁴.

¹²¹ Menier, Émile-Justin. *Teoría y aplicación del impuesto sobre el capital*. Página 53.

¹²² Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit. Página 101.

¹²³ *Ibidem*.

¹²⁴ Margain Manautou, Emilio. Op. Cit. Página 40.

El sacrificio al que se hace referencia, deberá estar acoplado a un sistema justo y equitativo en cuanto a la distribución del gasto público, siendo necesario un mínimo esencial de contribución por parte del sujeto obligado.

En referencia a esta teoría, tomando en cuenta el derecho a la propiedad privada y la protección que el Estado debe garantizar para esta, es evidente que los contribuyentes se desprenden de una parte de su patrimonio para cumplir con su deber cívico, existiendo, por ende, un desprendimiento de este para cubrir el gasto público, que sin perjuicio que en los casos de los impuestos no exista una contraprestación, se espera por parte de quienes cumplen con sus obligaciones tributarias, que el destino de los fondos obtenidos por ese concepto sean bien invertidos por parte del apartado estatal.

1.5.5. Clasificación

Los impuestos constituyen una gran gama de ingresos por parte del Estado, por coexistir dentro de un mismo ordenamiento jurídico diversos de ellos cuyas características pueden evidenciarse de la clasificación que doctrinariamente se tiene de ellos.

Sin pretender ser limitativo, puede establecerse una clasificación de la siguiente manera: a) Por su capacidad de traslación: directos e indirectos; b) Por su finalidad: fiscales y extrafiscales; c) Por su amplitud: generales y especiales; d) Por su objeto: reales y personales; e) Por el tiempo de duración: ordinarios y extraordinarios; y, f) Por

su progresividad: fijos y proporcionales. Los aspectos recién identificados, serán desarrollados a continuación.

Es como observar dentro del ámbito tributario las maniobras que diversos sectores obligados a tributar pretender trasladar el monto de un determinado impuesto al consumidor final del producto o servicio, y de esa cuenta puede identificarse a la primera clasificación de impuestos. Los impuestos directos, se refieren a aquellos que gravan la obtención de renta y posesión de patrimonio, los cuales reflejan directamente la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación tributaria; por su parte, los indirectos hacen alusión a la forma en que la riqueza circula o es consumida, y por ello es posible su traslación entre diversos actores de las fases de producción, siendo en la mayoría de los casos el consumidor final el que absorbe el impuesto.

Como se mencionó previamente en otro apartado, la finalidad por la cual se decretan impuestos en un inicio era meramente para obtener recurso económico por parte de los contribuyentes, aunque en la actualidad son utilizados para promover o desalentar una situación determinada, adicional al fin fiscal indicado.

Algunos impuestos son establecidos sobre una vasta gama de actividades u operaciones, que poseen algún elemento en común, derivado de lo cual se le denomina como general, como en el caso del impuesto al valor agregado; en cambio al existir una actividad exclusiva sobre la cual el legislador asume una capacidad contributiva determinada, se le considera como un impuesto especial, siendo un ejemplo claro el impuesto al tabaco y sus productos.

En cuanto al objeto sobre el cual recaen, los impuestos pueden estar enfocados a la persona, es decir, tomar en cuenta las características económicas de la misma para la configuración del impuesto, que también puede ser considerado como de carácter subjetivo; en cambio, al recaer sobre una manifestación u objeto determinado, se le denomina real u objetivo.

Tomando en cuenta el devenir histórico en materia tributaria y en algunos impuestos en específicos, se podrá observar que la clase política, a algunos de ellos, les asigna un rol común y ordinario, al exigirlos en una periodicidad constante; distinto es, cuando por situaciones especiales e imprevistas, el Estado requiere de una contribución adicional y de carácter temporal, motivo por el cual a este tipo de impuesto se le denomina extraordinario.

Por último, puede mencionarse, que diversos impuestos tienen una imposición fija e inalterable, sin importar de cierta manera la capacidad contributiva real y del momento del contribuyente; en contraste con los impuestos progresivos, que demuestra hasta cierto punto ese incremento o no de la capacidad contributiva, y sobre ello es que se grava una actividad u operación determinada.

CAPÍTULO II

2. Impuesto Único sobre Inmuebles

2.1. Acontecimientos históricos relevantes

Tomando en consideración lo abarcado en el capítulo precedente, los tributos constituyen la forma en como los Estados, desde sus inicios hasta la actualidad, sufragan en su mayoría el costo que representa su organización y funcionamiento, y en ese sentido, diversas son las fuentes tributarias que el complejo aparato estatal, por medio de su órgano de emisión de disposiciones normativas, en pleno uso de su *ius imperium*¹²⁵, determina las contribuciones que los ciudadanos deben cumplir, bajo el esquema de sus derechos civiles, como más adelante se ampliará.

Lo anteriormente indicado, constituye parte del devenir histórico e inclusive fundamenta muchas actuaciones oficiales de las distintas autoridades de diversos sectores a nivel mundial, como por ejemplo los “(...) los mecanismos creados bajo Guillermo I, ligados en buena medida a las prácticas feudales: rentas de los dominios reales, (...)”

¹²⁵ La Real Academia Española, de forma separada contempla las palabras *ius* e *imperio*. La primera de ellas proveniente del latín *ius* o *iuris*, que hace referencia a los términos derecho o poder; a su vez, el segundo vocablo mencionado, descendiente del latín *imperium*, hace alusión a la acción de imperar o mandar, constituyendo ello un aire de autoridad. Por lo que se puede establecer que el término *ius imperium*, hace alusión a la potestad que reside en una autoridad de un país o espacio territorial determinado, legítimamente impuesto, para imponer determinadas medidas a una población determinada. Consultado en: <http://dle.rae.es/srv/fetch?id=L2wAayos>

charruages (impuestos sobre todo tipo de tierras), el danegeld (antiguo tributo pagado para comprar la retirada de los piratas normandos) ya institucionalizado, (...)”¹²⁶.

En cuanto al denominado danegeld, este constituía un tributo que fue creado “(...) originalmente para detener por medio del pago a los daneses bárbaros que amenazaban el reino sajón desde la época de Alfredo el Grande (841-901), el rey sabio, escritor, que venció y bautizó a los salvajes nórdicos (...)”¹²⁷, el cual se recaudaba “(...) en toda Inglaterra para garantizar la defensa del país contra los daneses (...)”¹²⁸, manteniéndose con carácter general hasta principios del Siglo XII.

El impuesto relacionado cobra relevancia para el presente desarrollo, toda vez que se denota el accionar entre distintos grupos que pretendían conquistar nuevos terrenos, frente a otros cuyo objeto era proteger sus dominios y, en ese sentido, por medio del pago del impuesto en mención, impedía que fueran invadidos los terrenos por parte de los nórdicos, protegiendo de esa manera sus intereses físicos.

Ahora bien, del impuesto meramente territorial, se puede hacer mención de la legislación aplicable a Inglaterra, en donde se evidenció que las rentas que percibía la Corona a finales del siglo XVII, no eran suficientes para cubrir los gastos públicos, principalmente lo relacionado al mantenimiento del poder armamentista y gran despliegue de su ejército, por lo que “En 1692 se fijó la suma en 500,000 libras, lo que respondía á un chelín por libra de renta territorial, (...) La contribución se votaba todos

¹²⁶ Mitre Fernández, Emilio. *Introducción a la historia de la Edad Media Europea*. Página 198.

¹²⁷ Benko, Fracois. *Las fuentes de la civilización tecnológica*. Página 50.

¹²⁸ Balard, Michel & Michel Rouché (et al). *De los bárbaros al renacimiento*. Página 140.

los años, poco á poco se aumentó la suma (...) á 4 chelines por libra de renta imponible. (...)”¹²⁹.

Teniendo en cuenta el panorama mundial y haciendo hincapié en el estancamiento jurídico y legal que ha sufrido Guatemala, derivado de la imposición de regímenes explotadores derivados de la conquista, así como de diversos gobiernos que se han caracterizado por mantener el *statu quo* de quienes ostentaban el poder, los mismos problemas financieros a nivel macro fueron obligando a la implementación de medidas de carácter fiscal para hacerle frente a las necesidades públicas.

En ese sentido, se promulgó el Código Fiscal de 1881, por medio del cual se instauró una contribución sobre los bienes inmuebles, siendo sujetos pasivos del impuesto todas aquellas personas que ostentaran la calidad de propietarios y usufructuarios, y por lo tanto se les obligó a declarar las propiedades que tenían, así como se les asignó el deber de aportar el 3 por millar sobre el valor de la propiedad inmueble en cuestión.

A pesar de dicha legislación, los resultados no fueron los esperados, por lo que es hasta 1890, que “(...) el gobierno, agobiado por los gastos ordinarios y extraordinarios de la administración pública, decretó una serie de impuestos adicionales que (...) aumentó la tasa de la contribución de inmuebles al 6 por millar. Sin embargo, las necesidades del erario no se cubrieron con esos tributos, por lo que se recurrió, el 22

¹²⁹ Fisco, Emilio & Van der Straeten, J. *Instituciones e impuestos locales del Reino-Unido de la Gran Bretaña e Irlanda*. Página 365.

de julio de 1890, a un empréstito voluntario de 1 millón de pesos (...)”¹³⁰. Lo anterior, por medio del Decreto Gubernativo 494, por medio del cual se instauró la primera Ley de Contribuciones del país.

La involución de la normativa antes citada, fue provocada por cambios de gobierno con distintas ideologías, ejemplo de ello se puede mencionar el período en que Carlos Herrera Luna fungió como Presidente de Guatemala, es decir, entre los años 1920 y 1921, siendo que, en este último año, se promulgó el Decreto 775, denominado Ley de Contribuciones, por medio del cual se redujo el monto a pagar del impuesto al 1 por millar, en detrimento del 6 por millar que había sido instaurado con anterioridad.

A finales de mayo de 1921, se emitió el Decreto Legislativo 1153, por medio del cual se regularon diversos impuestos, entre ellos el de contribución sobre inmuebles, que regresó a instaurar el monto del 3 por millar sobre el valor contenido en la matrícula fiscal correspondiente, indicándose supuestos de exención del mismo bien determinados.

En la época revolucionaria, continuaron vigentes las disposiciones en torno a la contribución sobre inmuebles implementada por anteriores gobiernos, pero no solo eso, sino que todo el complejo aparato tributario estatal fue heredado, el cual no tenía grandes aspectos positivos en cuanto a temas de recaudación y de trámites

¹³⁰ Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. *Historia de la Tributación en Guatemala (desde los mayas hasta la actualidad)*. Página 113.

administrativos, aunado al gran costo que representaba el cobro por parte del Estado de los distintos impuestos.

Ante esa situación, el Banco Mundial envió a un conjunto de expertos en materia económica, para que analizaran la situación de Guatemala, y dentro de ellos se menciona al doctor George Britnell, quien fungió como jefe de la referida misión. Su apellido fue utilizado para hacer referencia al documento oficial producto del análisis de la estructura económica del país, conocido como Informe Britnell o *El desarrollo Económico de Guatemala*, siendo la Tipografía Nacional, en 1951, la encargada de la edición de este informe. Este documento tiene importancia, porque, a partir de él, se recomendó la reorganización del sistema fiscal por medio del incremento de diversos impuestos, como el referente a los bienes inmuebles.

En la presidencia de Juan José Arévalo Bermejo, se consideró necesaria la implementación de grandes reformas en varios ámbitos, incluida la materia tributaria, estimándose por ello conveniente “(...) la revisión de la matrícula fiscal, base del impuesto sobre bienes inmuebles, pues se sabía que las propiedades estaban declaradas por debajo de su valor de mercado (...)”¹³¹, lo que provocó que diversos sectores se pronunciaran con una gran negativa a dicha innovación, no solo estimar que era injusta la revisión, sino por apreciar que no existía un criterio económico correcto para el gasto público del país.

¹³¹ Ibídem. Página 146.

Ante la gran implementación de cambios en materia fiscal por parte de los gobiernos de la época revolucionaria, Carlos Alberto Castillo Armas por medio del apoyo extranjero, asumió como jefe de Estado de la República de Guatemala, con el objetivo de mermar la cantidad de impuestos, así como el monto de los que se quedaron vigentes, por considerar que la legislación de ese entonces aumentó sin precedente alguno, afectando en muchos casos a la gente con mayores recursos.

Lo que no se previó por parte del referido gobierno, es que los cambios efectuados iban a afectar grandemente los ingresos públicos, a pesar del aporte económico que se recibió internacionalmente, por lo que se vio en la necesidad de promulgar el Decreto Presidencial 113, por medio del cual se exigió el pago por una sola vez del tres por millar en concepto de contribución sobre inmuebles, adicional al que ya se pagaba. Lo anterior constituiría al antecedente de diversos impuestos que con posterioridad se decretarían de manera transitoria o temporal, dentro de ellos en 1966, en el gobierno de Julio César Méndez Montenegro, por medio del Decreto del Congreso 60, se cobraría nuevamente un tres por millar adicional a la contribución sobre inmuebles, aplicable únicamente para el siguiente año.

A partir de las normas antes indicadas, diversas serían las modificaciones instauradas al Decreto Legislativo 1153, entre ellas la tarifa progresiva creada por medio del Decreto del Congreso número 80-74, estableciéndose el pago del impuesto del tres al ocho por millar dependiendo del valor declarado de la propiedad afecta.

No fue sino hasta finales de 1987 cuando el Decreto Legislativo 1153 dejaría de ser aplicable, después de casi 65 años, derivado de la promulgación y entrada en vigencia del Decreto del Congreso número 62-87 denominado Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles, el cual recogía la tarifa progresiva aplicable para la época, con la modificación de los parámetros del valor del inmueble, así como por elevar hasta el nueve por millar el porcentaje a ser aplicable. Se establecieron de igual forma diversas consideraciones para determinar la base imponible del impuesto, las circunstancias no afectas, así como las situaciones que estarían exentas.

Durante el gobierno de Álvaro Enrique Arzú Irigoyen, el hasta ahora Impuesto Único sobre Inmuebles sufriría modificaciones a su ley de creación por medio del Decreto del Congreso número 122-97, el cual derogó al desarrollado en el párrafo anterior¹³², y el Decreto del Congreso número 15-98, el que se encuentra vigente en la actualidad.

Como se puede apreciar del despliegue histórico, tanto nacional como mundial, en lo que respecta al Impuesto Único sobre Inmuebles, este ha sido utilizado como una herramienta importante para los ingresos estatales con miras de continuar prestando los servicios públicos y mantener el gran costo que genera la administración y funcionamiento del Estado.

A pesar de los episodios en la historia guatemalteca de falta de liquidez, los diversos gobiernos han hecho uso de las potestades legislativas, según los ordenamientos

¹³² Congreso de la República de Guatemala. Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles, Decreto número 122-97. Artículo 42.

jurídicos de cada época, para la creación de una contribución o impuesto a los bienes inmuebles, el aumento o disminución según la necesidad del momento, de la base imponible, el tipo impositivo, así como de las personas o situaciones que no se encuentran afectas o están exentas del mismo.

2.2. Definición

Al haberse desarrollado algunas de las distintas necesidades económicas por las que pasan los Estados para cubrir los gastos en que se ven inmersos ante la necesidad de continuar con su funcionamiento y la forma en que se satisfacen desde el punto de vista legal en materia tributaria, se evidencia que los impuestos ostentan gran importancia y dentro de ellos el Impuesto Único sobre Inmuebles.

Por ello, por medio del presente capítulo se pretende abordar los aspectos fundamentales del impuesto en referencia, aunque, se debe indicar que se entiende por Impuesto Único sobre Inmuebles, por lo que puede hacerse uso de la clasificación de impuestos desarrollada con anterioridad, por medio de la cual se indicó lo que constituye en sí un impuesto objetivo y su diferencia con los de carácter subjetivo.

En el primero de los casos, el órgano estatal encargado en decretar impuestos, fija su atención en una manifestación de riqueza, sin que se tenga en cuenta diversas situaciones que atañen al sujeto que deberá cumplir con el mismo. Es de esa forma, que se contemplan diversas cargas tributarias que los sujetos pasivos deberán cubrir, dentro de las cuales la sola propiedad de bienes inmuebles genera el impuesto en

mencción, no importando la capacidad contributiva que se tenga en el momento determinado.

Al respecto, Álvaro Camacho Montoya se refiere a él, como: “(...) un tributo directo de carácter real que grava el valor de los bienes inmuebles, rústicos y urbanos con características especiales (...)”¹³³.

Por el hecho de ser el término bien inmueble es una constante en el presente tema, de vital importancia el intentar definirlo y para el efecto la Ley de Catastro Inmobiliario de España lo abarca de la siguiente manera: “(...) la parcela o porción de suelo de una misma naturaleza, enclavada en un término municipal y cerrada por una línea poligonal que delimita, a tales efectos, el ámbito espacial del derecho de propiedad de un propietario o de varios pro indiviso y, en su caso, las construcciones emplazadas en dicho ámbito, cualquiera que sea su dueño, y con independencia de otros derechos que recaigan sobre el (...)”¹³⁴.

Del mismo modo, la Real Academia de la Lengua lo contempla como: “Tierras, edificios, caminos, construcciones y minas, junto con los adornos o artefactos incorporados, así como los derechos a los cuales atribuye la ley esta consideración”¹³⁵.

¹³³ Calderón Villegas, Juan Jacobo & Juan Rafael Bravo Artega (et al). *Temas de derecho tributario contemporáneo*. Página 237.

¹³⁴ Rey de España. Real Decreto Legislativo 1/2004, Ley del Catastro Inmobiliario. Artículo 6.1.

¹³⁵ Real Academia de la Lengua. *Diccionario de la Lengua Española*. Consultado en: <http://lema.rae.es/drae2001/srv/search?id=FgmEYThFNDXX2xeKBQBv>

Con base en lo anterior y de forma genérica, se puede indicar que el Impuesto Único sobre Inmuebles, constituye un tributo que tiene como base imponible el valor de un bien inmueble, recayendo el tipo impositivo sobre este. Por medio de las demás características que más adelante se abordaran, la anterior definición cobrará mayor realce y especificidad.

2.3. Destino

Tal y como lo ha evidenciado el devenir histórico y más específicamente los acontecimientos desarrollados al inicio del presente capítulo, al ser los tributos la principal fuente de financiamiento estatal, en lo que respecta al Impuesto Único sobre Inmuebles se puede determinar que en sus inicios, cuando se contemplaba como una contribución sobre los bienes inmuebles, lo recaudado servía expresamente para asegurar la administración y funcionamiento del Estado en general, es decir, para los gastos que el mismo efectuaba en beneficio de la población.

En la actualidad y tomando como punto de partida la Constitución Política de la República de Guatemala que fuera promulgada en 1985, por medio de la cual se reconociera la división administrativa del Estado en departamentos, los cuales, a su vez, se componen por municipios, estando estos últimos dotados de autonomía y con ello plena capacidad para obtener de recursos económicos necesarios para su pleno desarrollo y fortalecimiento por medio de la realización de obras y la prestación de servicios necesarios dentro de su circunscripción.

De forma expresa, la norma constitucional establece que la captación de recursos a la que se hizo referencia en el párrafo que precede deberá ajustarse a los parámetros del principio de legalidad tributaria contemplados en la misma, en la ley y según las necesidades de los municipios.

Por lo que, haciendo un repaso de normativas cuya vigencia a expirado, en cuanto al impuesto que se analiza, a partir del Decreto del Congreso número 62-87, se le asignó a la Dirección General de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Fianzas Públicas las facultades de registrar, controlar y fiscalizar el Impuesto Único sobre Inmuebles, y en cuanto a la recaudación del impuesto como tal y la de las multas e intereses correspondía al referido Ministerio hacerse cargo¹³⁶. Lo anterior, constituía la norma general en esa época, pero tomando en cuenta la división administrativa propugnada por la norma constitucional antes relacionada en este apartado, se estableció el caso hipotético de las municipalidades que tuvieran la capacidad administrativa para absorber la recaudación del impuesto, dicha atribución le sería trasladada.

En la normativa recién indicada, se establecía que el impuesto, multa e intereses captados se destinarían para el desarrollo local de las municipalidades y para el desarrollo nacional del Estado, indicando que el cobro de los inmuebles afectos al dos por millar correspondería a fondos propios de la municipalidad respectiva; y en lo que respecta al seis y nueve por millar, serían distribuidos en partes iguales entre la

¹³⁶ Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 62-87, Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles. Artículo 14.

municipalidad correspondiente y el Estado. Lo anterior, posteriormente a que el Banco de Guatemala, en su calidad de agente financiero, acredite el monto total recaudado en el Fondo Común del Estado y con ello efectúe un informe indicando los porcentajes que le corresponderían¹³⁷.

Con el Decreto número 122-97 del Congreso de la República de Guatemala, se les asigna exclusivamente a las municipalidades la administración del impuesto en cuestión¹³⁸, dejando la potestad de realizarlo directamente o por medio de la contratación del sistema bancario nacional, eso sí, se debía efectuar los depósitos en una cuenta especial del Banco de Guatemala¹³⁹, para el efecto que este pueda determinar los porcentajes de distribución entre un 40% con destino al Fondo Común del Estado para sufragar obras de infraestructura, inversión social, capitalización del fondo de tierras y apoyo al Sistema Nacional de Registro y Catastro y al Instituto de Fomento Municipal; y el 60 % restante, sería para el uso inmediato a lo interno de la municipalidad para ser invertido en servicios básicos, obras de infraestructura de interés y uso colectivo, así como para gastos de funcionamiento¹⁴⁰.

Ahora bien, en cuanto a la normativa vigente en materia de Impuesto Único sobre Inmuebles, se puede establecer que constituye una adecuación de los dos Decretos del Congreso antes relacionado, toda vez que en cuanto a la administración, registro, control y recaudación es idéntico a lo regulado en su momento por medio del Decreto

¹³⁷ Ibidem. Artículo 2.

¹³⁸ Congreso de la República de Guatemala. Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles, Decreto número 122-97. Artículo 10.

¹³⁹ Ibidem. Artículo 11.

¹⁴⁰ Ibidem. Artículo 12.

número 62-87 del Congreso de la República de Guatemala; y en cuanto al destino de lo recaudado, se hace una distribución más pormenorizada, usando aspectos de las normas normativas, aunque si difiere en cuanto a rubros y porcentajes, y no así en cuanto a lo recaudado en concepto de intereses, que en la actualidad no se encuentra regulado en la distribución respectiva.

En la actualidad, el destino de lo recaudado en concepto de Impuesto Único sobre Inmuebles, haciendo énfasis exclusivamente en cuanto al impuesto y las multas derivadas del impago respectivo, está determinado de la siguiente manera: a) En cuanto a los inmuebles afectos al dos por millar, el impuesto captado ingresaría como fondos propios de la municipalidad respectiva; y b) En lo que se refiere al seis y nueve por millar, esta se distribuye en un 25% para el Estado y un 75% para la municipalidad de que se trate, la cual en gran parte deberá destinar para inversiones en servicios básicos y obras de infraestructura y uso colectivo (en un 70%) y para gastos administrativos de funcionamiento (hasta un 30%)¹⁴¹.

De esa forma es como la normativa legal vigente pretende el empoderamiento económico, por parte de las municipalidades y con ello, se obtenga mayor desarrollo desde el ámbito local.

Todo lo indicado con anterioridad, supondría la existencia de un gran soporte para las municipalidades, aunque en la realidad está muy lejos de serlo, porque existen diversas

¹⁴¹ Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 15-98, Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles. Artículo 2.

situaciones que dificultan la administración y fiscalización adecuado del impuesto en referencia, por el escaso conocimiento que se tiene por parte de las autoridades respectivas, así como por la poca voluntad de los ciudadanos para hacer cumplir estas disposiciones, que de cierta manera prefieren eludir su aplicación, en detrimento al desarrollo de su circunscripción municipal.

2.4. Objeto

En cuanto a este aspecto, de cierta forma ha sido abarcado en el anterior apartado, considerando importante hacer hincapié a lo dispuesto en las disposiciones normativas a las cuales se han hecho referencia.

En ese sentido, el Decreto número 62-87 del Congreso de la República establecía: “(...) ARTÍCULO 2. DESTINO DEL IMPUESTO. El impuesto, multa e intereses a que se refiere la presente ley, se destinarán a las municipalidades del país, para el desarrollo local, y al Estado, para el desarrollo nacional, (...)”¹⁴².

A su vez, el Decreto número 122-97 del Congreso de la República regulaba: “(...) ARTÍCULO 12. Distribución y destino. De los montos recaudados por las municipalidades en concepto del IUSI, el Banco de Guatemala hará una distribución automática de la siguiente manera: a) Un cuarenta por ciento (40%) de lo recaudado pasará a formar parte del Fondo Común del Estado, con destino a obras de

¹⁴² Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 62-87, Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles. Artículo 2.

infraestructura, inversión social, capitalización del fondo de tierras y apoyo al sistema Nacional de Registro y Catastro y apoyar al Instituto de Fomento Municipal (INFOM); y, b) Un sesenta por ciento (60%) para la municipalidad recaudadora para su uso inmediato que podrá destina, en un ochenta por ciento (80%) para inversiones en servicios básicos, obras de infraestructura de interés y uso colectivo y en un veinte por ciento (20%) para gastos administrativos de funcionamiento. (...)”¹⁴³.

En la actualidad, el Decreto número 15-98 del Congreso de la República contempla: “(...) ARTÍCULO 2. Destino del Impuesto. El impuesto y multas a que se refiere la presente ley, corresponde a las municipalidades del país, para el desarrollo local, y al Estado, para el desarrollo municipal, en la forma siguiente: a) El producto recaudado por la administración tributaria de los contribuyentes afectos al dos (2) por millar, se trasladará a las municipalidades respectivas en su totalidad, ingresándolos como fondos propios; b) El producto recaudado por el Ministerio de Finanzas Públicas de los contribuyentes afectos al seis (6) o nueve (9) por millar, se distribuirá veinticinco por ciento (25%) para el Estado y el setenta y cinco por ciento (75%), para las municipalidades, en cuya jurisdicción territorial esté ubicado cada inmueble, como fondos privativos. Los recursos provenientes de la aplicación del impuesto a que se refiere la presente ley, únicamente podrán destinarse por las municipalidades como mínimo un setenta por ciento (70%) para inversiones en servicios básicos y obras de

¹⁴³ Congreso de la República de Guatemala. Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles, Decreto número 122-97. Artículo 12.

infraestructura de interés y uso colectivo; y hasta un máximo del treinta por ciento (30%) para gastos administrativos de funcionamiento; (...)"¹⁴⁴.

Por medio de las normas antes transcritas, se puede determinar el interés del Estado en dotar a las municipalidades del mejor desarrollo posible en un primer momento y en menor escala, coadyuvar a sufragar los gastos generales del Estado, únicamente en un 25% en lo que respecta al Impuesto Único sobre Inmuebles en cuanto al producto recaudado de las propiedades afectas al seis y al nueve por millar.

2.5. Características

De lo desarrollado hasta el momento, es factible poder describir una serie de acotaciones en torno a los elementos fundamentales del Impuesto Único sobre Inmuebles, y que, a manera de no ser limitativo, se proponen las siguientes cualidades del mismo, para un mejor entendimiento.

Derivado de la legislación vigente, pueden abstraerse las siguientes características del impuesto objeto del presente estudio:

- a) Nacional o territorial;
- b) Anualidad;
- c) Impuesto directo; y,
- d) Importante soporte económico para el desarrollo.

¹⁴⁴ Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 15-98, Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles. Artículo 2.

En cuanto a la primera de ellas, es decir, al carácter nacional o territorial del Impuesto Único sobre Inmuebles, es importante hacer la referencia que el mismo surge derivado de ese poder de imperio que el Estado ostenta y por medio del cual puede imponer ciertas directrices y exigir de la población que le habita, que realicen determinadas acciones o dejar de efectuarlas.

El contribuir al gasto público -como se indicará más adelante-, constituye un derecho cívico, derivado del cual toda la población que pertenezca a un Estado, se encuentra en la obligación ineludible de sufragar la erogación estatal, por medio del pago de los impuestos previamente determinados por la autoridad competente.

En ese sentido, el Estado solo puede ejercer ese dominio territorial, sobre las personas que se encuentran dentro de su espacio delimitado y que, al analizar el Impuesto Único sobre Inmuebles, si bien es cierto este constituye una exacción derivado de la propiedad de unos bienes inmuebles, estos solo generaran impuestos cuando se encuentren ubicados dentro del Estado que exige el impuesto, a pesar que no sea una persona nacional o que inclusive corresponda a una persona jurídica. El impuesto se genera, por la sola propiedad de un bien inmueble dentro del territorio nacional, y es por ello la importancia de aclarar esta característica.

La segunda cualidad del Impuesto Único sobre Inmuebles, referente a período impositivo a ser cancelado, el cual será ampliamente abordado más adelante, pero es importante indicar que, como se pudo apreciar en el desarrollo histórico en Guatemala de este impuesto, existieron ocasiones en que el pago del impuesto se hacía dos veces

durante el mismo período impositivo, derivado de los grandes problemas económicos que en esos momentos pasaba el Estado de Guatemala. Lo anterior constituyó situaciones extraordinarias, pues, por norma, el impuesto en mención se refiere a un único pago al año, el cual podrá dividirse, para efectos de su cancelación, en trimestres, aunque el cálculo si se efectúa de forma global durante un ejercicio fiscal completo.

La tercera característica está emparejada a una de las clasificaciones de los impuestos ya desarrollada en el capítulo precedente, por medio del cual se estableció la posibilidad de identificar a los impuestos directos y ante ello, se considera importante traer a colación lo siguiente: “(...) Las dos características más importantes de un impuesto territorial son que, por lo general, no pueden trasladarse y que, a diferencia de la mayoría de los otros impuestos (...)”¹⁴⁵.

Lo anterior evidencia, la nula posibilidad de trasladar el impuesto a otra persona, por considerarse que es el propietario del bien inmueble el obligado frente al Estado de hacer efectivo el pago correspondiente.

La cuarta característica que se puede evidenciar respecto al Impuesto Único sobre Inmuebles, al haber analizado el destino del mismo, se pudo determinar que su objeto principal está dado para contribuir al desarrollo local en gran parte, dotando a las municipalidades del recurso económico necesario para su efectivo progreso. El autor Ricardo Herrera, al respecto establece: “(...) El impuesto territorial es la principal fuente

¹⁴⁵ Organización de las Naciones Unidas para la Agricultura y la Alimentación. *La tributación agrícola en los países en desarrollo: examen de casos seleccionados*. Página 52.

de financiamiento de los municipios (...)”¹⁴⁶, así como se puede indicar también que “(...) en lo relativo al ámbito territorial dispone que el producto de los tributos locales debe ser para obras de desarrollo comunal (...)”¹⁴⁷.

Derivado de lo anterior, el Congreso de la República al emitir la Ley del Presupuesto contemplada en el Decreto número 50-2016, en el artículo 6, al contemplar el presupuesto de egresos, asignó grandes cantidades para el cumplimiento de los fines de las municipalidades, bajo distintos rubros, siendo estos: a) Aporte Constitucional a las Municipalidades; b) Aporte IVA Paz a las Municipalidades; y c) Aporte Varios Impuestos a las Municipalidades.

2.6. Regulación vigente aplicable

A pesar que en el siguiente capítulo se abordará de manera pormenorizada la normativa legal vigente en lo que respecta al Impuesto Único sobre Inmuebles, no está demás hacer mención que la Constitución Política de la República de Guatemala en sus primeros artículos reconoce su obligación para garantizarle una serie de derechos a sus habitantes, con la finalidad de alcanzar la realización del bien común, reconociendo tanto el derecho de propiedad privada, así como la protección a la misma, por medio de los artículos 39 y 41, respectivamente.

¹⁴⁶ Israel Zipper, Ricardo & Marcelo Villagrán Abarzúa (ed). *Para un Chile más justo. Ideas para fortalecer las regiones y las comunas*. Página 162.

¹⁴⁷ Varas Alfonso, Paulino & Salvador Mohor Abuaud. *Reforma regional, provincial y municipal*. Página 30.

El Estado de Guatemala se obligó a propugnar el desarrollo económico y social, basado en principios de justicia social, tendiendo a la equitativa distribución del ingreso nacional, siendo necesario para ello el cumplimiento de sus obligaciones fundamentales contempladas en el artículo 119 de la Carta Magna, en lo que fuere aplicable para el impuesto en referencia.

Específicamente en materia de impuestos, se establecen como bienes del Estado: “(...) g) Los ingresos fiscales y municipales, así como los de carácter privado que las leyes asignen a las entidades (...) autónomas (...),”¹⁴⁸, debiendo para ello hacer notar que como deber cívico se incluye “(...) d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley; (...)”¹⁴⁹.

Lo anterior, deja en claro la función de los impuestos en general, pero para que una contribución tributaria pueda encasillar como tal, es importante cumpla con los presupuestos necesarios para su creación, administración y recaudación. En el primero de los casos, es el Congreso de la República de Guatemala a quien le asiste la potestad de decretar impuestos “conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación”¹⁵⁰, las cuales se encuentran plenamente desarrolladas en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Por último, el cuerpo normativo supremo del país, al reconocer la autonomía a los municipios, le otorga dentro de sus funciones el “(...) b) *Obtener y disponer de sus*

¹⁴⁸ Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala. Artículo 121.

¹⁴⁹ *Ibíd.* Artículo 135.

¹⁵⁰ *Ibíd.* Artículo 171 literal c).

recursos; (...)”¹⁵¹, dentro de los cuales se destacan los recursos económicos y las asignaciones reguladas en los artículos 255 y 257.

Siguiendo con la jerarquía normativa plasmada en el artículo 9 de la Ley del Organismo Judicial, se puede hacer mención al Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República, el cual constituye un conjunto de disposiciones normativas generales, que tienen por objeto establecer el régimen jurídico aplicable exclusivamente a los tributos, dentro de los cuales se incluye a los impuestos y por ende al Impuesto Único sobre Inmuebles.

La norma antes indicada, regula entre otros aspectos, cuestiones generales en cuanto a la relación jurídica tributaria, los sujetos de la misma, es decir, al activo y al pasivo, el hecho generador de la obligación tributaria, sus formas de extinguirla, intereses y exenciones.

De forma específica, es por medio del Decreto número 15-98 del Congreso de la República, que se regula al Impuesto Único sobre Inmuebles, el cual se ha venido analizando a lo largo del presente capítulo.

Por medio del artículo 16, del Decreto antes referido, se viabilizó la emisión del *Manual de Valuación Inmobiliaria*, el cual fue formulado por la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas y aprobado posteriormente por medio del Acuerdo Ministerial número 21-2005 de la referida cartera.

¹⁵¹ Ibídem. Artículo 253.

Este Manual tiene por objeto desarrollar: “(...) las líneas de aplicación técnica para estandarizar los procedimientos de valuación inmobiliaria en las áreas urbanas y rurales del País, con el objetivo de apoyar a las municipalidades del País en la creación y mantenimiento de una base de datos para el registro fiscal (...)”¹⁵².

Por último, diversas municipalidades han emitido disposiciones internas para la aplicabilidad del Impuesto Único sobre Inmuebles, así como lo referente a la valuación a la que se ha hecho referencia, entre otras cuestiones.

La Municipalidad de Guatemala, por medio del Acuerdo Municipal COM-026-07, aprobó la aplicación de los procedimientos establecidos en el *Manual de Valuación Inmobiliaria*, así como el reconocimiento del factor de descuento establecido¹⁵³.

2.6.1. Bases de recaudación

Tomando en cuenta que la Constitución Política de la República de Guatemala, al asignarle al Congreso de la República la atribución de decretar impuestos según las bases de recaudación, estas últimas se encuentran reguladas de la siguiente manera: “(...) ARTÍCULO 239. Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la

¹⁵² Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas. *Manual de Valuación Inmobiliaria*. Página 1.

¹⁵³ Concejo Municipal de la ciudad de Guatemala. Acuerdo COM-026-07. Artículo 2.

equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a) El hecho generador de la relación tributaria; b) Las exenciones; c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d) La base imponible y el tipo impositivo; e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y f) Las infracciones y sanciones tributarias. Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. (...)”¹⁵⁴.

En lo que respecta al hecho generador de la relación tributaria, considerándolo como el presupuesto establecido en la propia ley para tipificar el impuesto y ante cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, se estima que el mismo no se encuentra estipulado en el Decreto número 15-98, sin perjuicio de que dicha normativa regula: “(...) ARTÍCULO 1. Impuesto Único. Se establece un impuesto único anual, sobre el valor de los bienes inmuebles situados en el territorio de la República. (...) ARTÍCULO 3. Objeto del Impuesto. El impuesto establecido en la presente ley, recae sobre los bienes inmuebles rústicos o rurales y urbanos, integrando los mismos el terreno, las estructuras, construcciones, instalaciones adheridas al inmueble y sus mejoras; así como los cultivos permanentes. (...)”¹⁵⁵, lo anterior se debe a que no puede existir confusión entre el objeto del tributo y el supuesto de hecho que generará

¹⁵⁴ Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala. Artículo 239.

¹⁵⁵ Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 15-98, Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles. Artículos 1 y 3.

el Impuesto Único sobre Inmuebles, toda vez que la sola propiedad que una persona individual o jurídica tenga respecto a un bien inmueble, no constituye por sí solo el hecho generador del impuesto que se analiza.

En atención a lo indicado previamente, el autor Mauricio Plazas indica que “Los elementos del hecho generador son: el objetivo, el subjetivo, el temporal y el territorial”¹⁵⁶, por lo que al realizar un análisis de los artículos citados en el párrafo que antecede, pueden identificarse los elementos territorial (bienes inmuebles situados en el territorio de la República) y temporal (se establece como un impuesto único anual), ambos en el artículo 1 referido.

Ahora bien, en lo que se refiere al elemento subjetivo, es decir, las personas sobre las cuales recae el impuesto, existe una diversidad de estipulaciones que no logran especificar al sujeto pasivo de la obligación tributaria, toda vez que el Decreto número 15-98 en su artículo 8 estipula: “Sujetos del Impuesto. Para los efectos de las obligaciones establecidas en la presente ley, son contribuyentes las personas propietarias o poseedoras de bienes inmuebles y los usufructuarios de bienes del Estado”¹⁵⁷, lo que conllevaría a concluir que serían tanto los propietarios, poseedores y usufructuarios de los bienes inmuebles los responsables de cancelar el impuesto, según los términos ahí consignados, aunque por medio de los artículos 9 y 10, se establecen otros sujetos que provoca una confusión en la determinación de este

¹⁵⁶ Plazas Vega, Mauricio A. *La codificación tributaria*. Página 240.

¹⁵⁷ Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 15-98, Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles. Artículo 8.

elemento, al regular¹⁵⁸: “Responsables solidarios del pago del impuesto. Son responsables solidarios y mancomunados con los contribuyentes referidos en el artículo anterior, por el pago del impuesto: 1. Los albaceas, representantes de una mortual, herederos o legatarios de los bienes inmuebles; 2. Los fiduciarios por los bienes inmuebles administrados en fideicomiso; 3. Los usufructuarios de bienes inmuebles inscritos como tales en la matrícula fiscal; y, 4. Las personas individuales o jurídicas por el impuesto y multas que se adeuden a la fecha de la adquisición de bienes inmuebles a cualquier título” y “Otras obligaciones. Los propietarios, poseedores, arrendatarios o encargados de inmuebles, están obligados a: 1. Concurrir personalmente o por medio de representante legal, a las citaciones que le sean cursadas por el ente administrador, expresando el objeto de la diligencia; y, 2. Proporcionar toda la información pertinente que les sea requerida, para el establecimiento, actualización y mantenimiento de la matrícula fiscal”.

Por último, respecto al elemento objetivo del hecho generador del Impuesto Único sobre Inmuebles, de los artículos citados, en ningún momento se establece cual será la situación sobre la cual recaerá el referido tributo, solamente el objeto del impuesto (el bien inmueble), más no se especifica que el elemento objetivo será la propiedad, posesión o usufructo que se tenga sobre un bien inmueble, defecto que es de mucha relevancia pues no conlleva a configurar, junto a lo analizado en el párrafo precedente, la principal base de recaudación para generar la obligación tributaria.

¹⁵⁸ Ibídem. Artículos 9 y 10.

Según el orden establecido en el artículo 239, transcrito previamente, las exenciones constituyen el ámbito por el cual a pesar que el hecho generador si es viable, la propia normativa limite sus efectos dejando a ciertas situaciones o personas determinadas fuera de su aplicación. En ese sentido, el Decreto número 15-98 establece como exención en el artículo 11, aquellos inmuebles cuyo valor no exceda de Q 2,000.00, no generando ningún impuesto. Además, en el artículo 12 se establece una clasificación determinada de personas que por mandato legal no producen el impuesto respectivo, indicándose de la siguiente manera: “(...) ARTÍCULO 12. Exenciones. Para los efectos del presente impuesto, están exentas por los bienes inmuebles que posean, las entidades siguientes: 1. El Estado, sus entidades descentralizadas, las entidades autónomas y las Municipalidades y sus empresas; 2. Las Misiones Diplomáticas y Consulares de los países con los que Guatemala mantenga relaciones, siempre que exista reciprocidad; 3. Los organismos Internacionales de los cuales Guatemala forme parte; 4. La Universidad de San Carlos de Guatemala y demás Universidades legalmente autorizadas para funcionar en el país; 5. Las entidades religiosas debidamente autorizadas, siempre que los bienes inmuebles se destinen al culto que profesan, a la asistencia social o educativa y que estos servicios se proporcionen de manera general y gratuita; 6. Los Centros Educativos Privados destinados a la enseñanza, que realicen planes y programas oficiales de estudio; 7. Los Colegios Profesionales; 8. La Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala y el Comité Olímpico Guatemalteco; 9. Los inmuebles de las cooperativas legalmente constituidas en el país. (...)”¹⁵⁹.

¹⁵⁹ Ibídem. Artículo 12.

En lo que respecta al sujeto pasivo, entendiéndolo como aquel sobre el cual recaen los efectos impositivos de la ley, la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles establece como contribuyentes para efectos del citado impuesto a los propietarios o poseedores del bien inmuebles, así como a los usufructuarios de los bienes del Estado¹⁶⁰.

Además, el legislador al considerar que existían casos especiales en que los supuestos indicados en el párrafo anterior no eran suficientes, se establecieron en calidad de responsables solidarios y mancomunados con los contribuyentes, para el solo efecto del pago del impuesto a los siguientes: “(...) 1. Los albaceas, representantes de una mortal, herederos o legatarios de los bienes inmuebles; 2. Los fiduciarios por los bienes inmuebles administrados en fideicomiso; 3. Los usufructuarios de bienes inmuebles inscritos como tales en la matrícula fiscal; y, 4. Las personas individuales o jurídicas por el impuesto y multas que se adeuden a la fecha de la adquisición de bienes inmuebles a cualquier título. (...)”¹⁶¹.

En cuanto a la base imponible, se debe tener en claro que, según el principio de legalidad en materia tributaria, esta debe estar regulada de forma expresa en la norma de creación del impuesto respectivo y en el caso del Decreto número 15-98, efectivamente se establece que la base imponible estará constituida por el valor de los inmuebles y que para ese efecto se debe de considerar: “(...) 1. El valor del terreno; 2. El valor de las estructuras, construcciones e instalaciones adheridas permanentemente a los mismos y sus mejoras; 3. El valor de los cultivos permanentes; 4. El incremento o

¹⁶⁰ Ibídem. Artículo 8.

¹⁶¹ Ibídem. Artículo 9.

decremento determinado por factores hidrológicos, topográficos, geográficos y ambientales; 5. La naturaleza urbana, suburbana o rural, población, ubicación, servicios y otros similares. (...)”¹⁶².

Así como también se contemplan los mecanismos para la actualización del valor fiscal, ya sea por medio de autoavalúo, avalúo directo, avalúo técnico y por nuevos valores consignados en los mecanismos recién descritos, por lo que se establece la importancia real de la valuación inmobiliaria, toda vez que es esta la que modificará en aumento¹⁶³ el valor del bien inmueble.

En lo que respecta al tipo impositivo, el Impuesto Único sobre Inmuebles establece de forma progresiva que la determinación del mismo estará dada según la tabla de valores descrita en el artículo 11 de la normativa específica, el cual establece: a) De los bienes cuyo valor inscrito se encuentre dentro de los Q 0.00 a Q 2,000.00, como se indicó con anterioridad, no genera impuesto por estar exento del mismo; b) Cuando el valor inscrito del bien inmueble se halle entre los Q 2,000.01 a los Q 20,000.00, el mismo deberá pagar el dos por millar respecto a su valor; c) Si se ubica el valor inscrito entre los Q 20,000.01 a los Q 70,000.00, deberá efectuarse el cálculo sobre el seis por millar; y, d) Por último, si el valor excede de los Q 70,000.01, deberá efectuarse el determinarse el impuesto a pagar según el nueve por millar.

¹⁶² Ibidem. Artículo 4.

¹⁶³ Se exceptúan casos específicos en que el bien inmueble sufra deterioro por causas comprobables, situación que deberá ser verificada por el ente administrador del impuesto para que se proceda a disminuir el valor consignado en los registros. Lo anterior, según lo establecido en los artículos 5 y 7 del Decreto número 15-98 del Congreso de la República de Guatemala.

La Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles, de forma taxativa no regula ninguna deducción, descuento, reducción o recargo respecto al referido impuesto, por lo que al tenor de las disposiciones constitucionales y ordinarias vigentes, no podría existir de ninguna forma que regula las referidas bases de recaudación sino se encuentran plasmadas en normas emanadas del Congreso de la República.

En cuanto al tema de las infracciones y sanciones tributarias, el Decreto número 15-98 del Congreso de la República regula en sus artículos del 25 al 27 lo relacionado a dichas bases de recaudación, en donde las sanciones al contribuyente se castigan con el 20% respecto al monto dejado de percibir por parte del ente administrador del impuesto; así como también se regulan sanciones para los trabajadores de la entidad recaudadora y otras personas que intervienen en el proceso, como lo son los valuadores y notarios.

2.7. Forma de determinar el valor del inmueble

Desde la perspectiva del principio de legalidad en materia tributaria, puede decirse que el valor de un bien inmueble está dado al considerar: “(...) 1. El valor del terreno; 2. El valor de las estructuras, construcciones e instalaciones adheridas permanentemente a los mismos y sus mejoras; 3. El valor de los cultivos permanentes; 4. El incremento o decremento determinado por factores hidrológicos, topográficos, geográficos y

ambientales; 5. La naturaleza urbana, suburbana o rural, población, ubicación, servicios y otros similares (...)"¹⁶⁴.

Lo anterior encuentra mayor complejidad, cuando la propia ley establece las formas o mecanismos por medio de los cuales el valor del bien inmueble puede ser determinado, ya sea por medio de un autoavalúo, un avalúo directo, un avalúo técnico o por nuevos valores que le sean consignados al bien por medio de los tres avalúos indicados.

En ese sentido, tiene cabida el Manual de Valuación Inmobiliaria que fuera emitido por la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas y aprobado posteriormente por medio del Acuerdo Ministerial número 21-2005 de la referida cartera, el cual tiene asidero jurídico por medio del artículo 16 del Decreto número 15-98, situación que exige un análisis profundo para la determinación del efectivo cumplimiento por parte de estas dos últimas disposiciones normativas, de los presupuestos normativos exigidos no solo por la Constitución Política de la República de Guatemala, sino de la normativa ordinaria aplicable.

2.7.1. Autoavalúo

En términos generales, el autoavalúo constituye un método por medio del cual, el contribuyente, responsable, su apoderado o representante legal presentan ante la autoridad competente, la estimación del valor del bien inmueble que se trate.

¹⁶⁴ Ibídem. Artículo 4.

Lo anterior, se encuentra regulado en el Decreto número 15-98 del Congreso de la República de Guatemala, de la siguiente manera: “(...) Artículo 5. Actualización del valor fiscal. El valor de un inmueble se determina: 1. Por autoavalúo presentado por los contribuyentes conforme a las condiciones a que se refiere esta ley; (...) Cuando los valores consignados en los numerales anteriores, sean menores a los valores registrados en la matrícula fiscal, no serán operados por la Dirección o la municipalidad respectiva. Artículo 6. Autoavalúo. Los contribuyentes y responsables, sus apoderados o representantes legales, deberán presentar un autoavalúo, como declaración del valor de cada inmueble, cuando sean convocados para el efecto por el Ministerio o la municipalidad respectiva, que publicarán las fechas e instructivos correspondientes. La obligatoriedad de esta declaración, incluye a los inmuebles que a la fecha de vigencia de esta ley no tuvieran matrícula fiscal abierta. La Dirección o la municipalidad, según corresponda, procederá a revaluar de inmediato aquellos inmuebles que no cumplieran con la presentación del autoavalúo, estando facultada para contratar valuadores autorizados privados a efecto de realizar esta revaluación en un tiempo perentorio. Los costos directos o indirectos asociados con el avalúo así contratado serán cargados a cuenta del contribuyente de acuerdo a una tarifa autorizada por el Ministerio o la municipalidad y basada en el valor del inmueble. Los autoavalúos a que se refiere este artículo, serán recibidos por la Dirección o la municipalidad quienes los revisarán de oficio, pudiéndose efectuar las inspecciones de campo que se estimen convenientes para verificar los valores consignados en los mismos. En el supuesto de resultar ajustes a los valores o rectificación de datos, se procederá conforme lo dispuesto por esta ley. (...) Artículo 41. Aplicación del nuevo valor. En tanto no se procese la declaración del

autoavalúo a que se refiere esta ley, el impuesto a pagar por los contribuyentes no será menor al que actualmente están obligados a tributar. (...)”¹⁶⁵.

Al respecto, es oportuno mencionar que este derecho del contribuyente para la presentación de un autoavalúo, estará supeditado a una actuación administrativa previa por parte de la municipalidad respectiva o de la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas, así como a una posterior revisión de la información, pudiéndose en todo caso realizar las inspecciones necesarias por parte de las autoridades antes mencionadas, para la determinación que la estimación presentada sea la correcta.

En cuanto a este mecanismo de avalúo, a como se aprecia, constituye una fase previa del avalúo directo, que será abordado más adelante, toda vez que siempre existirá una verificación y/o inspección por parte de la autoridad competente, no siendo por ello un método independiente, como los otros dos.

Otro elemento a ser considerado, es lo relativo a que la misma normativa prohíbe por completo el registro de valores que sean menores, respecto a los que ya obren en la matrícula fiscal, situación que podría considerarse que atenta contra la capacidad de pago, así como otros principios tributarios como la justicia tributaria e igualdad; siendo que lo anterior se contradice con la facultad regulada en el artículo 7 de la referida normativa, al facultar al propietario del inmueble a presentar una solicitud ante la

¹⁶⁵ Congreso de la República de Guatemala. Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles, Decreto número 15-98. Artículos 5 I Ibídem. Artículo 5 numeral 1, 6 y 41.

municipalidad o la Dirección antes referida, debido a la disminución del valor del inmueble, que se deba a causas comprobables.

2.7.2. Avalúo directo

En cuanto al avalúo directo, este se refiere a la estimación que se hace sobre el valor de un bien inmueble, ya sea por parte de la municipalidad en donde se ubique, si esta ya se encuentra administrando el impuesto único sobre inmuebles, o por parte de la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas.

Al respecto, la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles regula: “Artículo 5. Actualización del valor fiscal. El valor de un inmueble se determina: (...) 2. Por avalúo directo de cada inmueble, que practique o apruebe la Dirección o en su caso la municipalidad cuando ya esté administrando el impuesto, conforme el manual de avalúos elaborado por el Ministerio de Finanzas Públicas y mediante los procedimientos previamente aprobados por el Concejo Municipal; (...)”¹⁶⁶.

En cuanto al manual de avalúos al que se hace referencia, el Ministerio de Finanzas Públicas emitió el Acuerdo Ministerial número 21-2005, mediante el cual autorizó el Manual de Valuación Inmobiliaria, que fuera formulado por la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles de la referida cartera, el cual se abordará más adelante.

¹⁶⁶ Ibídem. Artículo 5 numeral 2.

2.7.3. Avalúo técnico

Por último, otra de las formas de estimar el valor de un bien inmueble, se refiere a requerir los servicios de un técnico valuador, el cual deberá estar autorizado por la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas.

Al respecto, el Decreto número 15-98 del Congreso de la República de Guatemala establece: “Artículo 5. Actualización del valor fiscal. El valor de un inmueble se determina: (...) 3. Por avalúo técnico practicado por valuador autorizado por la Dirección a requerimiento del propietario; este avalúo deberá presentarse en certificación bajo juramento, firmado por el propietario o su representante legal y el valuador autorizado; (...)”¹⁶⁷.

Adicionalmente al requisito de autorización que debe tener el valuador, el resultado que genere su actuación respecto a la estimación del valor del bien inmueble, deberá ser presentado bajo juramento, no solo con la firma del referido valuador, sino también del propietario o su representante legal, precisamente por la relevancia que tiene para el fisco la información que se le está suministrando.

¹⁶⁷ Ibídem. Artículo 5 numeral 3.

2.8. Procedimiento de pago

Derivado de cualquier obligación jurídica, existen diversas formas de extinguirlas, siendo la forma normal por excelencia el pago, que está dado por el efectivo cumplimiento o satisfacción de determinada situación, que en materia tributaria se configura cuando el impuesto es pagado por el contribuyente o sujeto responsable obligado a ello.

Pero para que ello suceda, es importante que, en cuanto al Impuesto Único sobre Inmuebles, el ente administrador del mismo, ya sea la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas o la municipalidad a la que se le haya delegado dicha función, deberá formular la liquidación correspondiente según el registro de la matrícula fiscal que se lleve para el efecto.

La liquidación a la que se hizo referencia en el párrafo que precede, podrá fraccionarse en cuatro cuotas trimestrales iguales, para el solo efecto de coadyuvar al contribuyente a la cancelación del impuesto respectivo, puesto que el cobro del monto total deberá estar dado por el valor total del bien inmueble, por medio de los mecanismos antes indicados, aplicándole el tipo impositivo respectivo según los parámetros ya abordados. En caso de adoptar esta modalidad de pago, las cuotas a pagar deben hacerse efectivas dentro del mes siguiente del trimestre a pagar.

El contribuyente en la actualidad, posee una serie de formas de hacer efectivo el pago del impuesto, toda vez que a pesar que el artículo 21, del Decreto número 15-98, define

las diversas situaciones para realizarlo, siendo que comúnmente las municipalidades hacen uso de los servicios de los bancos del sistema. Sin perjuicio de lo anterior, también es viable por mandato legal, realizar el pago en cajas receptoras del Ministerio de Finanzas Públicas, las Tesorerías Municipales y el Banco de Guatemala, aspectos que han caído en desuso por la facilidad que otorgan los distintos bancos del sistema con los que las municipalidades han convenido que se efectúen las transacciones correspondientes.

Adicional a lo antes indicado, el pago regulado en el Decreto número 15-98 contempla que podrá efectuarse de manera anticipada, hasta un máximo de cuatro trimestres; así como el pago fraccionado, el cual opera cuando el contribuyente no ha cancelado el impuesto correspondiente por más de cuatro trimestres, por lo que se faculta a la entidad administradora a efectuar convenios de pago en que se reconozca el monto adeudado más la multa respectiva, lo cual integrará un total que deberá ser pagado hasta en un máximo de doce cuotas mensuales.

CAPÍTULO III

3. Análisis de la legislación guatemalteca que regula el Impuesto Único sobre Inmuebles

3.1. Legislación constitucional

Tomando en consideración lo establecido en el capítulo primero, en cuanto a las fuentes formales del ordenamiento jurídico tributario, que en su orden de jerarquía la Constitución Política de la República de Guatemala tiene prevalencia, de lo cual deviene la relevancia para abordar en el presente apartado, el desarrollo de la la normativa ahí contenida en cuando a las disposiciones que tienen relación con el Derecho Tributario.

La importancia de la norma suprema es tal, porque a partir de ella es que emanan las demás disposiciones normativas vigentes o en su caso, se adecuan para no existir contradicción que pueda producir afectación alguna de derechos legalmente reconocidos.

Tomando en cuenta lo antes indicado, se considera de vital importancia abordar en el presente apartado, algunos temas desarrollados en la Constitución Política de la República de Guatemala que tendrán cabida en el análisis pormenorizado del presente trabajo.

3.1.1. División de poderes

Si se recurre a los acontecimientos históricos de opresión de la clase política a la ciudadanía, se encontrará un momento en que estos últimos decidieron sublevarse y exigir el reconocimiento de una serie de derechos y garantías, por la constante discrecionalidad de parte de los entes estatales.

Uno de los principales triunfos sociales y jurídicos, derivado de ese enfrentamiento entre clase opresora y vulnerada, lo constituye la división de poderes y la instalación de un sistema de pesos y contrapesos.

En ese sentido, el autor Enrique Hidalgo establece: “(...) Rousseau, por su parte, si bien negaba la división y la delegación de la soberanía (indivisible como principio) admitía no obstante la separación del poder legislativo del poder ejecutivo (o el balance entre ellos), la fuerza y la voluntad, pero siempre considerando que son emanaciones de la soberanía única (...)”¹⁶⁸.

De igual forma, se puede indicar que: “(...) Locke establece una división de poderes persiguiendo sin duda evitar la concentración de poder, lo que podría desembocar en un abuso del mismo (...)”¹⁶⁹.

¹⁶⁸ Hidalgo, Enrique. *Medios o democracia: el impacto de los medios de comunicación sobre la división de poderes*. Página 35.

¹⁶⁹ Nieto Blanco, Carlos (coord.). *Lecturas de historia de la filosofía*. Página 180.

En la teoría de la división de poderes, se establece que las funciones del Estado, pueden ser catalogadas dentro de tres géneros, siendo las siguientes: legislativa, ejecutiva y judicial. Las anteriores se consideran independientes, pero deberán desarrollarse de manera coordinada.

De esa forma se evidencia como la división de poderes hasta la actualidad, ha constituido un mecanismo para la limitación del ejercicio del poder, aunque no del todo, puesto que existirán pasajes en la historia en que se pueden identificar abusos por parte de funcionarios y/o empleados públicos. Lo anterior se debe a que las diversas Constituciones de los diferentes Estados, lo que pretende es plasmar una situación ideal en que el complejo aparato estatal funcionen de tal forma, que se encamine al cumplimiento de los fines que se han trazado, entre otros el garantizar la seguridad jurídica y alcanzar el bien común de la población.

Ahora bien, la función pública legislativa antes relacionada, “(...) permite al Estado formular el derecho objetivo o regla de derecho; hacer la ley, que se impone a todos, gobernantes y gobernados, porque es la expresión del derecho objetivo que, según se ha visto obliga a todos por igual (...)”¹⁷⁰, por lo que el Estado, para crear normas del ordenamiento jurídico, deberá cumplir los procedimientos y pasos establecidos previamente.

La función pública es ejecutada por los funcionarios y/o empleados públicos, los cuales para su ejercicio deberán cumplir ciertos requisitos legales. Dos de las características

¹⁷⁰ Prado, Gerardo. *Derecho constitucional guatemalteco*. Página 37.

de esta función, lo constituyen su indelegabilidad, y la sujeción irrestricta a la ley, estando estas íntimamente relacionadas.

De esa forma, en Guatemala se ha instaurado una clara estructura basada en el presupuesto que el poder ha sido delegado del pueblo, y se ha ordenado y distribuido en tres Organismos, siendo estos: Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

Las atribuciones antes aludidas, se circunscriben básicamente en la creación de las disposiciones legales necesarias por parte del Organismo Legislativo, previo cumplimiento de los presupuestos establecidos y en pleno cumplimiento del procedimiento fijado para el efecto, puesto que si bien es cierto se le ha encomendado como atribución el “Decretar, reformar y derogar las leyes”¹⁷¹, dicha función no puede ser discrecional y en completo irrespeto del ordenamiento jurídico guatemalteco.

Ahora bien, al Organismo Ejecutivo se le ha confiado la función de “Cumplir y hacer cumplir la Constitución y las leyes”¹⁷² e inclusive para ese efecto también se le encomendó “(...) dictar (...) los acuerdos, reglamentos y órdenes para el estricto cumplimiento de las leyes, sin alterar su espíritu”¹⁷³, siendo de esa forma que se establece de forma clara los parámetros sobre los cuales el Organismo Ejecutivo puede actuar en cuanto a la ejecución de lo dispuesto en las disposiciones normativas.

¹⁷¹ Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala. Artículo 171 literal a).

¹⁷² *Ibidem*. Artículo 183 literal a).

¹⁷³ *Ibidem*. Artículo 183 literal e).

Es importante establecer también que los funcionarios y/o empleados públicos están sujetos a la supremacía de la Constitución y las leyes, por lo que su actuar o conducta oficial, deben hacerlo conforme a los parámetros citados.

Continuando con el desarrollo de lo que corresponde el ejercicio del poder público y previo a que se aborde lo atinente al principio de legalidad, se considera trascendental indicar que cualquier persona puede formar parte del sector público, lo cual conduce hasta cierto punto a la renuncia a su libertad de acción regulada de la siguiente manera:

“(…) Toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe; no está obligada a acatar órdenes que no estén basadas en ley y emitidas conforme a ella. Tampoco podrá ser perseguida ni molestada por sus opiniones o por actos que no impliquen infracción a la misma.”¹⁷⁴, toda vez que es la propia Carta Magna la que establece: “(…)

ARTÍCULO 152. Poder Público. (...) Su ejercicio está sujeto a las limitaciones señaladas por esta Constitución y la ley. (...) ARTÍCULO 153. Imperio de la ley. El imperio de la ley se extiende a todas las personas que se encuentren en el territorio de la República. ARTÍCULO 154. Función pública; sujeción a la ley. Los funcionarios son depositarios de la autoridad, responsables legalmente por su conducta oficial, sujetos a la ley y jamás superiores a ella. Los funcionarios y empleados públicos están al servicio del Estado (...) La función pública no es delegable, excepto en los casos señalados por la ley, y no podrá ejercerse sin prestar previamente juramento de la fidelidad a la Constitución. ARTÍCULO 155. Responsabilidad por infracción a la ley. Cuando un dignatario, funcionario o trabajador del Estado, en el ejercicio de su cargo, infrinja la ley en perjuicio de particulares, el Estado o la institución estatal a quien sirva, será

¹⁷⁴ Ibídem. Artículo 5.

solidariamente responsable por los daños y perjuicios que se causaren. La responsabilidad civil (...) La responsabilidad criminal (...) ARTÍCULO 156. No obligatoriedad de órdenes ilegales. Ningún funcionario o empleado público, civil o militar, está obligado a cumplir órdenes manifiestamente ilegales o que impliquen la comisión de un delito. (...)”¹⁷⁵.

Bajo los anteriores presupuestos constitucionales, el funcionario y/o empleado público debe ejercer la función que se le ha encomendado, en pleno cumplimiento de la normativa legal vigente.

3.1.2. Principio de legalidad

Tomando en cuenta esa atribución confiada al Organismo Legislativo, en materia tributaria asume una completa relevancia, al ser el órgano que con exclusividad debe efectuar una función pública de carácter legislativo, que en relación a los tributos ha permitido instaurar un régimen constituido por ese conjunto de instituciones, doctrinas, principios y normas jurídicas que regulan la relación jurídico tributaria entre los sujetos tanto activo como pasivo de la misma, que al configurarse el hecho imponible contenido en la norma, emana la obligación jurídico tributaria.

Para ello, la aplicación de las disposiciones constitucionales es fundamental, toda vez que las mismas determinan categóricamente: “(...) ARTÍCULO 171. Otras atribuciones del Congreso. Corresponde también al Congreso: (...) c) Decretar impuestos ordinarios

¹⁷⁵ Ibídem. Artículos del 152 al 156.

y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación; (...) ARTÍCULO 239. Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a) El hecho generador de la relación tributaria; b) Las exenciones; c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d) La base imponible y el tipo impositivo; e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y f) Las infracciones y sanciones tributarias. (...)”¹⁷⁶.

En ese sentido, el Congreso de la República de Guatemala juega un importante papel en materia tributaria, pues es por medio de las leyes que decreta, reforme o derogue, que podrá proveer al Estado de Guatemala de su principal percepción económica, al representar los impuestos un aproximado de 75% de los ingresos del presupuesto anual.

Tomando en cuenta lo anterior, es preciso indicar que, en distintas ocasiones, las leyes que contienen y regulan aspectos tributarios han sido objetadas de distintas maneras por medio de acciones constitucionales, con la intención de limitar su vigencia o provocar su expulsión del ordenamiento jurídico guatemalteco.

Retomando el tema del principio de legalidad, la Corte de Constitucionalidad se ha pronunciado de la siguiente manera: “(...) En materia tributaria rige el principio de

¹⁷⁶ Ibídem. Artículos 171 literal c) y 239.

legalidad contenido en el artículo 239 constitucional, que preceptúa que corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, así como determinar las bases de la recaudación, entre las que contempla, el hecho generador, las exenciones, el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria, la base imponible y el tipo impositivo, las deducciones, los descuentos, reducciones, recargos, las infracciones y las sanciones (...)»¹⁷⁷. El anterior criterio, ha sido desarrollado en las inconstitucionalidades generales parciales, tramitadas dentro del expediente número 456-2002 con sentencia de fecha 23 de octubre de 2003; expediente número 2951-2006, con sentencia de fecha 13 de mayo de 2008; y expediente número 1183-2009, con sentencia de fecha 2 de septiembre de 2010.

Lo anterior deja de manifiesto la exclusiva potestad otorgada al Congreso de la República para decretar, reformar o derogar impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, debiendo en todo momento tomar en cuenta las bases de recaudación; por lo que se infiere que cualquier otra autoridad u otra disposición normativa inferior a la ley, que contravenga lo antes indicado, atentaría con el principio de legalidad recién mencionado.

El referido tribunal constitucional ha hecho mención que el principio de legalidad puede ser abordado desde dos perspectivas, una normativa y otra aplicativa de la siguiente manera: “(...) Referente al principio de legalidad, la doctrina tributaria reconoce que

¹⁷⁷ Corte de Constitucionalidad. Inconstitucionalidad general parcial, sentencia de fecha 2 de septiembre de 2010, emitida dentro del expediente número 1183-2009.

este puede ser abordado desde dos perspectivas, una normativa, referente a las fuentes del derecho y a la facultad del órgano competente para emitir normas tributarias, -potestad tributaria normativa- este a su vez, se puede apreciar desde un punto de vista formal, por medio del cual la creación de cargas impositivas está delegada por mandato constitucional al órgano con representación popular, siguiendo el procedimiento para la creación de normas, y el sustancial, por el cual se debe regular la estructura impositiva, con los elementos básicos de los tributos; así también desde una perspectiva aplicativa, el principio de legalidad, implica que el actuar de la administración se debe ceñir a la ley, -potestad tributaria aplicativa-. (...) Para el caso de Guatemala, el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala consagra el principio de legalidad en materia tributaria desde un punto de vista normativo, el cual garantiza que la única fuente creadora de tributos es la ley, regulando que el Congreso de la República tiene la facultad exclusiva de decretar impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, así como determinar las bases de recaudación de esos tributos. (...)”¹⁷⁸. El anterior criterio ha sido abordado también en la inconstitucionalidad en caso concreto, tramitada dentro del expediente número 2049-2015, con sentencia de fecha 1 de octubre de 2015, así como en la inconstitucionalidad general parcial, tramitada dentro del expediente número 317-2013, con sentencia de fecha 13 de mayo de 2014.

Del desarrollo efectuado, en relación con principio de legalidad, en lo que se refiere a la perspectiva normativa o potestad tributaria normativa, tal y como se ha evidenciado

¹⁷⁸ Corte de Constitucionalidad. Inconstitucionalidad general parcial, sentencia de fecha 18 de junio de 2013, emitida dentro del expediente número 2959-2012.

anteriormente, se circunscribe a otorgarle al Congreso de la República de Guatemala la facultad de crear las cargas impositivas, el cual debe cumplir para tal efecto el procedimiento legislativo correspondiente, así como contemplar en la misma, como mínimo, las bases de recaudación constitucionalmente instauradas.

El principio de legalidad, desde la perspectiva aplicativa, alude a la aplicación de las funciones que constitucionalmente le han sido asignadas al Organismo Ejecutivo, siendo que, para el caso del Impuesto Único sobre Inmuebles, les corresponde a las municipalidades, cuando a estas ya se les haya asignado la administración del referido tributo, o a la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas, según sea el caso.

Lo que se ha desarrollado hasta aquí, permite identificar los alcances de la reserva de ley y de la preferencia de ley, principios que en su orden exigen de manera clara que la función legislativa sea ejercida con exclusividad en cuanto a decretar impuestos se refiere, según sus bases de recaudación; así como que la única forma de crear, reformar y derogar impuestos es por medio de una ley, no pudiendo ser modificadas o alteradas por medio de otro cuerpo normativo de inferior jerarquía.

Derivado de la relevancia que tienen los principios antes relacionados para el presente, serán abordados de manera específica a continuación.

3.1.2.1. Reserva de ley

Diversas han sido las explicaciones para justificar el haber asignado con exclusividad al Congreso de la República, lo relativo a decretar, reformar o derogar los tributos, siendo que para el efecto se debe tener en cuenta que al ostentar el citado organismo la representación de la población, cobra mayor relevancia su legitimidad al cumplir con la atribución encomendada.

Doctrinariamente se ha considerado que: “(...) Bajo la denominación de reserva de Ley se comprende un problema que pertenece al ámbito de las fuentes del Derecho Constitucional. El tema concierne a la delimitación de los ámbitos de influencia del Legislativo y del Ejecutivo, en definitiva, el problema de la reserva de Ley es una cuestión central de la división o separación de poderes y, a la postre, una garantía esencial del Estado de Derecho. Con el concepto de reserva de Ley se definen sectores y materias que están “reservados a la Ley”, esto es, excluidas de una regulación por parte de la Administración (...)”¹⁷⁹.

Al respecto, la Corte de Constitucionalidad ha indicado: “(...) En efecto, aparte del principio de legalidad que en general consagra el artículo 175 (...), existe en particular la reserva de ley que en materia tributaria establece aquel artículo constitucional y que recoge el principio que, adaptado con su correspondiente relatividad a la terminología del Derecho penal, puede enunciarse como el de *nullum tributum sine lege*. El régimen

¹⁷⁹ Bilbao Ubillos, Juan María & Luis Calvo Sánchez (et al). *Escritos jurídicos en memoria de Luis Mateo Rodríguez*. Página 522.

constitucional guatemalteco no solo prescribe el requisito de legalidad para la imposición de las cargas tributarias, sino que exige que sus elementos esenciales (forma, contenido y alcances de la obligación) estén establecidos en la ley. (...) la justificación jurídica e histórica del principio de legalidad o reserva de ley en materia impositiva (...) la tributación de manera arbitraria, evoluciona al sistema democrático en el que se somete el poder al Derecho, quedando el legislativo limitado por lo que la misma Constitución prescribe. El artículo 239 enmarca concretamente la competencia en materia de normación tributaria sin hacer diferenciación respecto a la naturaleza de las cargas impositivas, sean ordinarias o extraordinarias, pues para ambas tendrá que limitarse a las bases de recaudación ahí enunciadas. (...)”¹⁸⁰. Este criterio ha sido abordado también en las inconstitucionalidades generales parciales, tramitadas dentro de los expedientes números 317-2013 y 2959-2012, con sentencias de fechas 13 de mayo de 2014 y 18 de junio de 2013, respectivamente.

En ese sentido y tomando en consideración los aspectos que engloban la potestad tributaria normativa, en un primer momento se hace referencia al punto de vista formal, el cual alude a que, al órgano competente con representación popular, es a quién se le asigna la facultad de crear las cargas impositivas, precisamente por esa representatividad, debiendo para el efecto cumplir con la normativa legal vigente.

¹⁸⁰ Corte de Constitucionalidad. Inconstitucionalidad general parcial, sentencia de fecha 11 de septiembre de 1996, emitida dentro de los expedientes acumulados números 886-96, 887-96, 889-96, 944-96 y 945-96.

Por la importancia que reviste el principio de reserva de ley para el presente, a continuación, serán abarcados algunos aspectos cuya relevancia permitirá entenderlo de mejor manera.

3.1.2.1.1. Clasificación tradicional

De forma general, sin entrar a desarrollar lo relativo a la materia tributaria, diversos han sido los aportes en los cuales se contempla la reserva de ley, siendo que la relevancia de este tema conlleva a identificar alguna clasificación que en torno a este surgieron en su momento y que al día de hoy se encuentran reguladas de forma tácita en diversas regulaciones.

En un primer momento, se considera oportuno hacer mención que el autor Luis Villacorta Mancebo, en alusión a Costantino Mortati, se refiere a una clasificación tripartita respecto a la reserva de ley, explicándola de la siguiente manera: “a) Reserva absoluta: aquella que obliga a disciplinar de un modo directo la materia reservada, quedando a la fuente subordinada la sola adopción de normas de detalle y ejecución; b) Reserva relativa: la Ley solo debe fijar grandes directrices; c) Reserva reforzada: la Constitución obliga a adoptar un cierto contenido”¹⁸¹.

Por su parte, Santiago Rosado manifiesta que “Se habla de reserva de ley cuando la Constitución (o las leyes constitucionales) reserva a la ley la regulación de una

¹⁸¹ Villacorta Mancebo, Luis (et. al). *Escritos jurídicos en memoria de Luis Mateo Rodríguez*. Página 526.

determinada materia”¹⁸², haciendo referencia a determinadas clasificación, como “considerar la reserva “absoluta” y la reserva “relativa” de la ley. En la primera, la potestad normativa está completamente reservada a la ley, a la que le corresponde, por tanto, no solo dictar la norma sobre los principios, sino también el detalle de la regulación de la materia. A la fuente subordinada, esto es, el reglamento, en este caso, le es permitido exclusivamente una regulación de mera ejecución de lo dictado legislativamente. Con la segunda, en cambio, se permite al legislador detener la propia intervención normativa en el nivel de los principio, dejando a la fuente secundaria ocuparse del detalle”¹⁸³.

Este último autor, si bien es cierto se aparta de la clasificación tripartita indicada al inicio de este apartado, al establecer que la reserva de ley puede ser absoluta o relativa, posteriormente trata lo relativo a las categorías de simple y reforzada, de la siguiente manera: “Otra clasificación es la reserva “simple” y la reserva “reforzada” (o “agravada”). A veces, en efecto, la Constitución no se limita -como para la simple- a reservar a la ley la regulación de la materia, sino que impone al mismo legislador vínculos al contenido (...) o al procedimiento (...), que representan un endurecimiento, o refuerzo, de la misma reserva. Un particular tipo de reserva de ley reforzada es la “reserva de ley constitucional”, que ocurre cuando la Constitución establece que la regulación de la materia sea llevada a cabo mediante ley constitucional”¹⁸⁴.

¹⁸² Rosado Pacheco, Santiago. *Derecho europeo comparado sobre Ley y Reglamento*. Página 158.

¹⁸³ *Ibídem*.

¹⁸⁴ *Ibídem*. Página 159.

Tomando en consideración los aportes de los autores citados, se puede apreciar que por medio de la reserva de ley, la potestad del ente encargado de la emisión de leyes se ve resguardada para todas las materias, como lo establece la absoluta, quedando únicamente para la emisión de reglamentos o disposiciones de inferior jerarquía, lo relativo a la ejecución, cuestión que se percibe de la regulación guatemalteca al indicarse en el artículo 239 constitucional que las disposiciones reglamentarias en materia tributaria tendrán los objetivos, ya sea regular el cobro administrativo del tributo o establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

Ahora bien, según la potestad del presidente de la República, en otras materias distintas a la tributaria, tiene la función de emitir reglamentos mediante Acuerdos Gubernativos en los que se permite constitucionalmente desarrollar la ley, con la única limitante de no alterar el espíritu de la misma, configurándose ante ello la reserva de ley relativa.

No obstante, la determinación de los distintos tipos de reserva de ley, algunos autores manifiestan que en algunos casos, la clasificación identificada tiene poco efectos en el momento de ponerla en práctica, tal y como lo indican los autores Marat Paredes y Raúl Rodríguez¹⁸⁵, tomando en consideración los diversos criterios de tribunales constitucionales europeos, al analizarse la existencia de inconvenientes para fijar ese límite para el ejercicio de la función pública de carácter legislativa. A pesar del criterio

¹⁸⁵ Paredes Montiel, Marat & Raúl Rodríguez Lobato. *El principio de reserva de ley en materia tributaria*. Página 75.

de los autores citados, por medio del presente se realiza una determinación sobre lo aplicable en materia tributaria, partiendo de la regulación constitucional atinente.

3.1.2.1.2. Extensión

Dejando por un lado la clasificación a la que se ha hecho referencia, los autores Marat Paredes y Raúl Rodríguez prefieren partir del hecho que la reserva de ley “se extiende única y exclusivamente a determinados aspectos de la materia y no admite la intervención reglamentaria, por delegación o deslegalización”¹⁸⁶

Partiendo de lo antes transcrito, se puede determinar que, en Guatemala, que en materia tributaria y específicamente en cuanto al Impuesto Únicos sobre Inmuebles, existe una jerarquía normativa de fuentes formales de derecho, que exige que determinados presupuestos sean normados en una ley emanada del Congreso de la República, siendo estos las bases de recaudación.

Ahora bien, a nivel doctrinario y de otras legislaciones, las bases de recaudación pueden ser determinadas por disposiciones legales o reglamentarias, según el tipo de elemento que regulen, pudiendo ser estos cuantitativos y cualitativos. Al respecto y sin ánimo de catalogar en que elemento se encuadra cada una de las bases de recaudación contenidas en el artículo 239 constitucional, se abordará a continuación algunas acotaciones respecto a algunas de ellas.

¹⁸⁶ Ibídem. Página 89.

Para ejemplificar de mejor manera los alcances del término “*elemento cuantitativo*”, se puede indicar que “Con este aspecto del hecho imponible se hace referencia a aquellos elementos que permiten cuantificar el aspecto material y, por ende, se puede determinar la cuantía que supone el tributo de que se trate. Pues bien, en relación con este aspecto no parece difícil admitir que la base imponible y el tipo impositivo del impuesto de que se trate constituyen este aspecto cuantitativo (...)”¹⁸⁷.

Por lo anterior y haciendo referencia a la base imponible, base de recaudación considerada como un elemento cuantitativo, se trae a colación el siguiente fragmento: “Comparto con el autor el concepto de autonomía financiera (recursos suficientes para desarrollar las competencias funciones de los entes territoriales) y el reconocimiento de una cierta autonomía para la regulación de elementos esenciales de la obligación tributaria, que debería concentrarse en la posibilidad de establecer los aspectos cuantitativos de la obligación. De esta manera, la competencia para emitir reglamentos generales y abstractos se debe concentrar en el establecimiento y desarrollo de la base gravable, como representación o cuantificación del hecho gravado, y en la elección de la alícuota, que puede contar con un piso y un techo consagrado en la ley”¹⁸⁸.

Al respecto, es importante indicar que, en los aspectos cuantitativos, existen posturas tendientes a determinar que los mismos puedan ser establecidos o fijados por parte de las entidades a cuyo favor se crean, facultando con ello a la emisión de disposiciones

¹⁸⁷ Fernández Amor, José Antonio. *La imposición sobre la renta en un estado federal: el recargo provincial canadiense*. Página 91.

¹⁸⁸ Quiñones Montealegre, Antonio. *El Impuesto de Industria y Comercio*. Conflictos y propuesta de reforma. Página 17.

inferiores a la ley, principalmente cuando dentro de la estructura organizacional del Estado, se establece cierta autonomía funcional y financiera a ciertos espacios territoriales, como en el caso de Guatemala a los municipios; en cuanto a la anterior situación, la regulación guatemalteca no permite adecuar dicho criterio, toda vez que el artículo 239, antes referido, preceptúa que será el Congreso de la República de Guatemala el ente encargado de fijar las bases de recaudación, así como que cualquier disposición inferior que tienda a modificar el contenido de las leyes que regulen los impuestos, se considerarán como nulas ipso jure.

De esa cuenta, sin perjuicio de existir algunos criterios doctrinarios que en vez de propugnar una reserva de ley de manera absoluta, establecen que la aplicación del referido principio se enfoca exclusivamente a ciertos aspectos de la materia tributaria, no puede ser aceptado en el caso de Guatemala, que la instauración, modificación o eliminación de las denominadas constitucionalmente como bases de recaudación se haga por medio de una disposición normativa inferior a la ley, toda vez que en materia de impuestos la norma suprema exige que las referidas bases tengan su génesis en una ley creada por el Congreso de la República de Guatemala, dejando únicamente como facultad reglamentario lo relativo al cobro del tributo y los procedimientos para su fácil recaudación.

3.1.2.1.3. Relación con el principio de legalidad

De acuerdo con el abordaje realizado acerca de los principios de legalidad y de reserva de ley, por separado, y teniendo la intención de identificar el punto de separación entre

ambos, se hace mención de algunos aportes doctrinarios para entender ambos aspectos.

El autor Marcial Rubio, en referencia a los criterios jurisprudenciales del Tribunal Constitucional de Perú, indica: “Así, mientras el Principio de legalidad supone una subordinación del Ejecutivo al Legislativo, la Reserva no solo es eso, sino que el Ejecutivo no puede entrar, por medio de sus disposiciones generales, en lo materialmente reservado por la Constitución al Legislativo. De ahí que se afirme la necesidad de la Reserva, porque su papel no se cubre con el Principio de legalidad, en cuanto es solo límite, mientras que la Reserva implica exigencia reguladora (...)”¹⁸⁹. Con el anterior aporte, es viable comprender que, si bien puede llegarse a confundir cada uno de los principios a los que se hace referencia, entre sí, es importante tener claro el acatamiento de las disposiciones legales. En relación con el principio de legalidad, y por su lado, la existencia de materias que solo podrán ser reguladas por la ley, según lo contempla el principio de reserva de ley.

En un sentido similar, Alejandro Nieto¹⁹⁰ indica la distinción entre los principios de reserva de ley y de legalidad, aunque se parte del hecho que el primero forma parte del segundo, existiendo una “vinculación tan intensa” entre ambos.

Además, otros autores establecen la diferenciación entre ambos, de la manera que a continuación se detalla: “(...) la Doctrina científica ha señalado tres manifestaciones del

¹⁸⁹ Rubio Correa, Marcial. *El Estado peruano según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. Página 193.

¹⁹⁰ Nieto García, Alejandro. *Derecho Administrativo sancionador*. Página 220.

principio de legalidad: a) El principio de reserva de Ley, reconocido en todos los ordenamientos jurídicos, por el cual hay determinadas materias que solo pueden regularse por Ley formal y no por Reglamentos administrativos. (...)”¹⁹¹.

Por lo anterior, se puede concluir que el principio de legalidad exige el acatamiento de las disposiciones normativas por parte de las personas obligadas a cumplirlas y hacerlas cumplir, de la cual subyace lo relativo a las distintas materias que tendrán como génesis una ley como tal.

3.1.2.1.4. Relación con el principio de seguridad jurídica

Por lo antes abordado, válidamente puede indicarse una evidente correlación entre los principios de legalidad y seguridad jurídica, e inclusive en ciertos casos con el de justicia tributaria, toda vez que al ser existir impuestos que gravan el patrimonio, estos deben de dotarse de la mayor certidumbre necesaria, cumplir con los presupuestos constitucionales y legales para su creación, y que sean justos en su imposición.

De esa cuenta, se trae a colación lo indicado por el autor César Novoa, en referencia al surgimiento de la seguridad jurídica derivado de un modelo específico de Estado: “(...) la legalidad que se deriva de un modelo de Estado que ampara la seguridad jurídica es la legalidad entendida como juridicidad de la actuación del poder público o, lo que es lo mismo, como sujeción de todos los poderes públicos al Derecho en el sentido de que

¹⁹¹ Martos Navarro, Fernando (et. al.). *Policía local de los ayuntamientos de la comunidad autónoma de Madrid*. Página 166.

este sea límite y cauce del ejercicio del poder (...)”¹⁹², siendo que esa aseveración será considerada más adelante en cuanto al análisis propio de la constitucionalidad del impuesto único sobre inmuebles, toda vez que al estimarse el incumplimiento de los presupuestos necesarios para la instauración de sus bases de recaudación, conllevaría afectar la seguridad jurídica, en cuanto a los contribuyentes se refiere.

Adicionalmente, Agustín Luna establece: “En términos más generales, puede decirse, en definitiva, que es condición de la seguridad jurídica y de la certeza de la juridicidad la existencia de un sistema coherente de reglas generales sobre las fuentes, sobre la interpretación o sobre los procedimientos relativos a la argumentación que sean respetadas por quienes las aplican y que sirvan de control a su actividad”¹⁹³. Este criterio coadyuva a la presente investigación, toda vez que la relevancia de la cual está investida la seguridad jurídica dentro de un ordenamiento jurídico, exige que, precisamente lo abordado por el autor antes citado, no solo establezca una correlación entre la ley y las fuentes del Derecho, sino también la existencia de pautas de interpretación y de procedimientos que permitan una adecuada argumentación en casos concretos, principalmente en lo que se refiere a la materia tributaria, tanto por la importancia de la percepción de los tributos por parte del Estado, sino también por constituir una afectación directa al patrimonio de los contribuyentes.

También, a manera de referencia del ordenamiento jurídico español en cuanto al tema aquí desarrollado, se puede indicar que: “(...) tres han sido los argumentos esgrimidos

¹⁹² García Novoa, César. Op. Cit. Página 27.

¹⁹³ Luna Serrano, Agustín. *La seguridad jurídica y las verdades oficiales del derecho*. Página 87.

hasta ahora por la doctrina y por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional para fundamentar el principio de reserva de Ley en materia tributaria: el principio de autoimposición (...); el principio de igualdad, (...) y el principio de seguridad jurídica, en la medida en que la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, gracias al control que la Ley ejerce sobre las restantes normas a ella subordinadas, es una manifestación evidente de la seguridad jurídica (...)”¹⁹⁴, lo cual precisamente fundamenta la evidente relación entre la reserva de ley y la seguridad jurídica, puesto que la afectación del primero de los mencionados, provocaría atentar contra el segundo.

3.1.2.2. Preferencia de ley

Efectuada la diferenciación entre la reserva de ley y el principio de legalidad, es oportuno también que se indique los elementos característicos de la preferencia de ley, que le permiten distinguirse de los primeros principios citados, debiéndose tener en consideración que “La preferencia de ley es una institución que guarda similitud con la reserva de ley, (...) esta consagra un mandato del constituyente y obliga a todos los poderes constituidos, la preferencia de ley, en cambio, es una ordenanza del legislador que solo obliga al poder ejecutivo (...)”¹⁹⁵.

De lo cual deviene la importante coordinación que debe existir entre la función pública de carácter legislativa y la ejecutiva, toda vez que en materia de impuestos deben

¹⁹⁴ Navarro Faure, Amparo. *El Derecho Tributario ante el nuevo Derecho Contable*. Página 228.

¹⁹⁵ Paredes Montiel, Marat & Raúl Rodríguez Lobato. Op. Cit. Página 27.

cumplirse los presupuestos constitucionales apuntados con anterioridad, para que no se produzca de ninguna manera una afectación a los derechos de las personas, tanto individuales como jurídicas, derivado de una actuación oficial fuera del margen de la ley.

En cuanto a la preferencia de ley, la Constitución Política de la República de Guatemala además de la función asignada al Presidente de la República relativa a cumplir y hacer que se cumplan las disposiciones normativas, establece en materia tributaria una segunda, referente a que: “(...) Son funciones del Presidente de la República: (...) dictar los (...) acuerdos, reglamentos y órdenes para el estricto cumplimiento de las leyes, sin alterar su espíritu. (...) Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. (...)”¹⁹⁶, de lo cual se desprende la preferencia de ley que debe imperar dentro del régimen tributario guatemalteco.

De lo anterior se establece de forma clara que las disposiciones que jerárquicamente sean inferiores a la ley, deben cumplir con ciertos requisitos, siendo entre estas: a) No se pueden contradecir o tergiversar las normas que contemplen las bases de recaudación de un tributo; b) No pueden modificar las bases de recaudación de un

¹⁹⁶ Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala. Artículos 183 literal e) y 239.

tributo; c) Se circunscribirán a lo relativo del cobro administrativo del tributo, así como al establecimiento de procedimientos que faciliten su recaudación; y, d) Deben enfocarse al estricto cumplimiento de la ley, sin alterar su espíritu.

Los anteriores aspectos de las disposiciones reglamentarias, serán analizados junto a la normativa atinente que más adelante será desarrollada, por considerar que están íntimamente ligadas al análisis del presente.

Continuando con la potestad ejecutiva, la Corte de Constitucionalidad la ha desarrollado de la siguiente manera, haciendo referencia a la función reglamentaria de la siguiente manera: “(...) Congruente con lo anterior el Código Tributario regula como fuentes de ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía, a las disposiciones constitucionales, las leyes, los tratados y por último los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo, en cuanto a estos últimos, el propio artículo 239 comentado regula que esas disposiciones no podrán modificar las bases del tributo y se concretaran a normar lo relativo a su cobro administrativo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. (...)”¹⁹⁷, siendo de esa forma que, es el Organismo Ejecutivo el competente para cumplir con su función cuasi-legislativa, tendiente en un primer momento a desarrollar la ley, sin alterar su espíritu, así como en normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

¹⁹⁷ Corte de Constitucionalidad. Inconstitucionalidad general parcial, sentencia de fecha 18 de junio de 2013, emitida dentro del expediente número 2959-2012.

Lo anterior determina el objeto de las disposiciones normativas inferiores a la Constitución Política de la República de Guatemala, siendo que la ley, por medio de la cual se decretan, reforman o derogan los impuestos, arbitrios o contribuciones por mejoras, debe cumplir con regular las bases de recaudación respectivas, siendo que las disposiciones reglamentarias se limitarán a dos aspectos específicos, ya sea para lo relativo al cobro administrativo del tributo, o para establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. En ese sentido, cualquier disposición tributaria debiera de ser analizada bajo esos parámetros, para determinar su adecuación a la norma constitucional.

Además, el referido tribunal constitucional agrega: “(...) Se estima pertinente tener en cuenta que si bien el artículo 183 inciso e) de la Carta Magna establece como función del Presidente de la República la de “Sancionar, promulgar, ejecutar y hacer que se ejecuten las leyes, dictar los decretos para los que estuviere facultado por la Constitución, así como los acuerdos, reglamentos y órdenes para el estricto cumplimiento de las leyes, sin alterar su espíritu...”, para su efectiva aplicación se debe tener presente el artículo 27 de la Ley del Organismo Legislativo, Decreto 114-97, que preceptúa respecto a la función de los Ministros de Estado lo siguiente: “(...) k) Preparar y presentar al Presidente de la República, los proyectos de ley, acuerdos, reglamentos, informes y demás disposiciones relacionadas con el ramo bajo su responsabilidad”, (...).”¹⁹⁸.

¹⁹⁸ Corte de Constitucionalidad. Inconstitucionalidad general parcial, sentencia de fecha 30 de octubre de 2012, emitida dentro del expediente número 998-2012.

El criterio antes transcrito, cobra relevancia al ser la base legal sobre la que descansa la posibilidad de emitir cualquier tipo de norma reglamentaria, la cual debiera de cumplir alguno de los dos supuestos previamente abordados y que se encuentran regulados en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, es decir, en cuanto al cobro administrativo de los tributos y los procedimientos que faciliten su recaudación.

3.2. Normativa ordinaria

Siguiendo la jerarquía normativa plasmada en la Ley del Organismo Judicial, las disposiciones ordinarias que en materia de Impuesto Único sobre Inmuebles tienen vigencia dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco, se pueden mencionar al Código Tributario y la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles.

Por medio del contenido del Código Tributario, el Congreso de la República de Guatemala pretendió establecer las normas generales aplicables al régimen tributario, tanto a los impuestos, arbitrios y las distintas contribuciones, partiendo de cuestiones eminentemente generales como el ámbito de aplicación, fuentes formales de Derecho en materia tributaria y parámetros interpretativos correspondientes. Además, contiene disposiciones sustantivas respecto a la obligación tributaria y sus elementos desencadenantes, así como cuestiones adjetivas de carácter administrativas y judiciales para el efectivo cumplimiento por parte de los contribuyentes, de las disposiciones tributarias que contemplen y regulen impuestos dentro del territorio guatemalteco.

Dentro de esas disposiciones que regulan impuestos en concreto, lo constituye el Decreto número 15-98 del Congreso de la República de Guatemala, denominado Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles, cuyo contenido será analizado a continuación.

Tomando en cuenta el artículo 239, de la Constitución Política de la República de Guatemala, la única disposición normativa que puede decretar, reformar o derogar al Impuesto Único sobre Inmuebles es el Congreso de la República y, en ese sentido, también sus bases de recaudación, siendo estas últimas para el impuesto referido las siguientes:

- a) Como se indicó en un análisis previo, lo relativo al hecho generador de la relación jurídica tributaria del Impuesto Único sobre Inmuebles no se encuentra regulado en el Decreto número 15-98, porque al desglosarse los elementos de este, tanto el territorial y el temporal se encuentran regulados en el artículos 1, pero no existe seguridad en cuanto al elemento subjetivo y por su lado el objetivo no se encuentra estipulado de forma expresa, situación que conllevaría inseguridad jurídica para el contribuyente y una afectación al principio de reserva de ley constitucionalmente establecido.
- b) Las exenciones reguladas en cuanto al Impuesto Único sobre Inmuebles, están determinados en el artículo 12 de su ley específica, al indicar los supuestos subjetivos que se hacen acreedores de dicha calidad. Además, existe una

exención objetiva normada en el artículo 11, en cuanto aquellos inmuebles cuyo valor no exceda de Q 2,000.00.

- c) En lo que respecta al sujeto pasivo del tributo, este se refiere a los propietarios o poseedores de bienes inmuebles, así como a los usufructuarios de bienes inmuebles cuyo propietario sea el Estado de Guatemala. Además, se contemplan una serie de situaciones por medio de las cuales se establecen sujetos responsables solidarios del pago del impuesto, cuando no concurren los presupuestos antes indicados. Lo anterior, regulado en los artículos del 8 al 10, del Decreto número 15-98, del Congreso de la República de Guatemala.
- d) El tipo impositivo estará determinado según dos aspectos, el primero de ellos tomando en consideración el valor de los bienes inmuebles situados en territorio guatemalteco, según el registro que para el efecto lleve la municipalidad respectiva o la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas; y derivado de lo anterior, a ese valor se deberá aplicar una tasa del 2, 6 o 9 por millar, según el valor del inmueble sea dentro de las escalas indicadas en el artículo 11 respectivo.
- e) Respecto a las infracciones y sanciones tributarias para el impuesto en mención, los supuestos normativos están regulados en los artículos del 25 al 27 del Decreto número 15-98 del Congreso de la República de Guatemala.

- f) En ninguna de las disposiciones de la Ley antes indicada, se contemplan las deducciones, descuentos, reducciones o recargos derivados de la administración y exigibilidad del Impuesto Único sobre Inmuebles, motivo por el cual dichas bases de recaudación no podrían tener cabida alguna en otra disposición normativa de inferior jerarquía ni dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco por no estar normados en ley.
- g) Por último, la base imponible se encuentra regulada de forma directa por medio de los artículos 3 y 4, al indicar los supuestos necesarios para su determinación.

En cuanto a este último aspecto, la base imponible del Impuesto Único sobre Inmuebles será determinada por el valor del terreno, el valor de las estructuras, construcciones e instalaciones adheridas permanentemente y sus mejores, el valor de los cultivos permanentes, el incremento o decremento por factores hidrológicos, topográficos, geográficos y ambientales y por la naturaleza urbana, suburbana o rural, entre otros.

El valor al que se hace referencia, tiene completa relación con la forma de valorar un bien, ya sea por medio de autoavalúo, avalúo directo o avalúo técnico, según como lo indica el artículo 5, del Decreto número 15-98, del Congreso de la República de Guatemala, por considerarse los tres mecanismos indicados como la forma para determinar el valor del inmueble y con ello la base imponible del impuesto.

Como se indicó en el párrafo precedente, de manera indirecta, por medio de un autoavalúo, avalúo directo o avalúo técnico, se está regulando o modificando la base

imponible, por lo que se considera necesario que dichos aspectos tengan pleno desarrollo en una norma emanada del Congreso de la República de Guatemala, como por ejemplo lo contemplaba el Decreto número 122-97, en sus artículos 6, 7, 8 y 16.

En la actualidad, únicamente se establecen de forma genérica los tres mecanismos para modificar el valor del inmueble y, a su vez, se delega por medio del artículo 16, del Decreto número 15-98 del Congreso de la República de Guatemala, a que la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas formulara un manual para determinar los parámetros de valuación para el justiprecio de bienes inmuebles, el cual debía ser autorizado mediante Acuerdo Ministerial de la referida cartera, cuestión que debe analizarse de forma específica.

3.3. Demás normativa atinente

Como se indicó en el último párrafo del apartado precedente, la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas emitió el *Manual de Valuación Inmobiliaria* en agosto de 2005, por medio del cual se pretendió no solo darle cumplimiento al artículo 16 antes referido, sino establecer las líneas de aplicación técnica para estandarizar los procedimientos de valuación a los bienes inmuebles del país.

El referido Manual, fue autorizado por el Ministerio de Finanzas Públicas por medio del Acuerdo Ministerial número 21-2005, de fecha 9 de septiembre de 2005.

El Concejo Municipal de la Municipalidad de Guatemala, procedió a aprobar el procedimiento de valuación contenido en el *Manual de Valuación Inmobiliaria*, por medio del Acuerdo COM-026-07, con fecha 12 de noviembre de 2007, además también fijó como factor de descuento el 75% del justiprecio de los bienes inmuebles ubicados dentro de la circunscripción municipal de Guatemala.

3.4. Criterios jurisprudenciales relevantes, emanados de la Corte de Constitucionalidad, respecto al Impuesto Único sobre Inmuebles

Previo a entrar a considerar los distintos criterios jurisprudenciales en torno al Impuesto Único sobre Inmuebles, es importante mencionar la preeminencia que tiene la Corte de Constitucionalidad en una sociedad como la guatemalteca, principalmente por ser su función esencial el defender el orden constitucional.

En ese sentido, diversos han sido los expedientes tramitados ante el referido tribunal constitucional, que tienen como denominador común atacar la eficacia de normas jurídicas relacionadas al Impuesto Único sobre Inmuebles, entre ellas el *Manual de Valuación Inmobiliario*, su aprobación mediante el Acuerdo Ministerial número 21-2005 emitido por el Ministerio de Finanzas Públicas, el Acuerdo COM-026-07 emitido por el Concejo Municipal de la Municipalidad de Guatemala, entre otras.

En ese sentido, se estima oportuno efectuar un análisis de los distintos planteamientos para coadyuvar al presente.

3.4.1. Acuerdo Municipal que fija valores por metro cuadrado de construcción y terreno

El Concejo Municipal de la Municipalidad de Guatemala, con fecha 2 de marzo de 2001, emitió un Acuerdo Municipal por medio del cual se aprobó la “Tabla de Valores por Metro Cuadrado de Construcción” y la “Tabla de Valores por Metro Cuadrado de Terreno por Zonas Homogéneas”, con aplicación específica para los inmuebles que se ubicaran en la jurisdicción municipal de Guatemala. La referida disposición fue publicada el 7 de marzo de 2001, en el *Diario de Centro América*.

Derivado de lo anterior y por considerar que el contenido del acuerdo municipal atentaba contra disposiciones constitucionales, fue interpuesta una inconstitucionalidad de carácter general en su contra, la cual fue tramitada y resuelta por la Corte de Constitucionalidad dentro de los expedientes acumulados números 497-2001 y 747-2001¹⁹⁹.

Es de hacer mención que la Municipalidad de Guatemala tiene la facultad para la recaudación y administración del Impuesto Único sobre Inmuebles, según lo preceptuado en los artículos 2 literal d) y 14 de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles, así como lo establecido en el Acuerdo Ministerial número 6-95 de fecha 2 de marzo de 1995, emitido por el Ministerio de Finanzas Públicas, quedando bajo la

¹⁹⁹ Corte de Constitucionalidad. Inconstitucionalidad de carácter general, sentencia de fecha 6 de diciembre de 2001, emitida dentro de los expedientes acumulados números 497-2001 y 747-2001.

responsabilidad de la Municipalidad de Guatemala aplicar “(...) las normas, técnicas y procedimientos establecidos en la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles”.

Ahora bien, se debe considerar que las tablas de valores a las que se hizo referencia previamente, tenían como objeto fijar los valores fiscales de los bienes inmuebles ubicados dentro del municipio de Guatemala, siendo que los accionantes consideraron dicho supuesto como una modificación de las bases de recaudación reguladas en el Decreto número 15-98, del Congreso de la República de Guatemala, principalmente en lo que se refiere a la base imponible, porque se dispone de un desglose de valores genéricos sin tomar en cuenta los demás parámetros legales establecidos en el referido decreto.

Bajo estos argumentos, la Corte de Constitucionalidad procedió a considerar en un primer momento el artículo 239, de la Constitución Política de la República de Guatemala, en cuanto al principio de reserva de ley, porque es competencia del Congreso de la República de Guatemala decretar impuestos, debiendo para el efecto determinar las bases de recaudación correspondientes, indicándose que el acuerdo municipal se emitió “(...) sin considerar todos los elementos para la determinación de la base impositiva establecidos en el artículo 4 de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles, así como sin acatar la disposición del artículo 5 de la misma Ley, referente - para el presente caso- a que la actualización del valor de un inmueble mediante avalúo directo, cuando la municipalidad esté administrando el impuesto, debe realizarse conforme al manual de avalúos elaborado por el ministerio de Finanzas Públicas y, por

supuesto, cabalmente (sic) mediante avalúo directo que, conforme al artículo 13 de la misma Ley, deberá ser aprobado por el Concejo Municipal”²⁰⁰.

En la sentencia correspondiente, se arriba a la conclusión que, efectivamente, existió modificación de la base imponible del impuesto aludido, aduciendo que la facultad aludida le corresponde con exclusividad al Congreso de la República de Guatemala, así como por considerar que el acuerdo municipal va más allá de lo relativo al cobro del tributo y al establecimiento de los procedimientos que faciliten su recaudación, estimándose consecuentemente que dicha disposición es nula ipso jure, y por lo tanto el Acuerdo Municipal por medio del cual se aprobó la “Tabla de Valores por Metro Cuadrado de Construcción” y la “Tabla de Valores por Metro Cuadrado de Terreno por Zonas Homogéneas” devenía inconstitucional, siendo que de esa forma fue resuelto por el referido tribunal constitucional.

La sentencia antes referida, cobra relevancia para el estudio que se realiza por medio del presente, toda vez que se puede destacar de la misma que la Corte de Constitucionalidad estimó que el principio de reserva de ley consagrado en el artículo 239, de la Constitución Política de la República de Guatemala, debía prevalecer frente a la facultad de recaudación y administración del impuesto único sobre inmuebles que ostentaba la Municipalidad de Guatemala; así como por considerar que el Acuerdo Municipal impugnado, no respondía de ninguna manera a los presupuestos normativas de regular el cobro del tributo o establecer los procedimientos que facilitaran la recaudación del mismo.

²⁰⁰ Ibídem.

Las circunstancias antes mencionadas, servirán de sustento para el análisis que más adelante se efectuará, por tener estrecha relación con el principio de reserva de ley y preferencia de ley.

3.4.2. Falta de seguridad jurídica por la no publicación del Manual de Valuación Inmobiliaria

Tomando en cuenta que la seguridad constituye un derecho constitucionalmente reconocido, el Estado debe garantizar por todos los medios su protección y garantía, siendo que en materia administrativa cobra importancia al ser los actos públicos los que, de una u otra forma, podrán afectar derechos de la población, de ahí es que la seguridad jurídica de las actuaciones debe prevalecer en todo momento.

Por lo anterior, el Congreso de la República de Guatemala emitió el Decreto número 1816, con fecha 13 de diciembre de 1968, por medio del cual se establecía la obligatoriedad de publicar, entre otros, los acuerdos que contengan disposiciones reglamentarias o de observancia general del Organismo Ejecutivo.

Adicionalmente, se puede indicar que el presidente de la República, mediante Acuerdo Gubernativo número 141-2008 emitió el Reglamento que fija plazo para la publicación de Acuerdos Gubernativos y Ministeriales del Organismo Ejecutivo, en el *Diario de Centro América*, por lo que todas las publicaciones que deban ser publicadas en el diario oficial, tiene un plazo de 2 meses para ese efecto, a partir de su fecha de

emisión. La anterior disposición es aplicable tanto a acuerdos gubernativos o acuerdos ministeriales.

En ese sentido, diversos impugnantes han considerado que la falta de publicación del *Manual de Valuación Inmobiliaria* en el *Diario de Centro América* constituye una vulneración a la seguridad jurídica, toda vez que al ser una disposición de observancia general es necesaria hacerla del conocimiento de toda la población.

Al respecto, la Corte de Constitucionalidad consideró, que tomando en cuenta el artículo 16 del Decreto número 15-98 del Congreso de la República de Guatemala, lo procedente era que el Acuerdo Ministerial que aprobó el referido Manual, es decir, el Acuerdo Ministerial número 21-2005 emitido por el Ministerio de Finanzas Públicas, fuera el que se publicara en el *Diario de Centro América*, lo cual efectivamente sucedió con fecha 13 de septiembre de 2005, considerándose por ello que los argumentos vertidos por los impugnantes no eran acordes a la normativa constitucional y ordinaria vigente, siendo por ello que la inconstitucionalidad promovida en ese sentido debía declararse sin lugar, lo cual constituyó la resolución definitiva de la misma.

Es de considerar que el *Manual de Valuación Inmobiliaria*, a pesar de ser un documento técnico propio de la Dirección de Catastro Municipal, tal y como lo mencionó el tribunal constitucional, la publicación de este no es igual a la de una ley o acuerdo gubernativo o ministerial, porque únicamente tiene la categoría de “un documento adjunto a la ley”,

por lo que su publicidad debiera ser satisfecha al igual que cualquier otro acto administrativo²⁰¹.

En ese sentido, es oportuno acotar que la propia Corte de Constitucionalidad, al referirse recientemente al *Manual de Valuación Inmobiliaria*, lo ha hecho considerándole como una norma reglamentaria, ya no como un acto administrativo, cuya publicación era de distinta forma, situación que cambiaría por completo el criterio sustentado en la sentencia antes referida.

Además, en cuanto a la falta de seguridad jurídica por la no publicación del Manual de Valuación Inmobiliaria, es oportuno indicar que las Salas Segunda y Cuarta del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, en carácter de Tribunales Constitucionales, emitieron sentencias en las que declaró con lugar las acciones de inconstitucionalidad en caso concreto promovidas en contra del Manual de Valuación Inmobiliaria y la literal a) del artículo 30, de la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles. Lo anterior, provocó que la Municipalidad de Guatemala interpusiera recursos de apelación en contra de las resoluciones indicadas, las cuales fueron conocidas por la Corte de Constitucionalidad dentro de los expedientes acumulados números 3423-2014 y 3585-2014, y el expediente número 1657-2014, respectivamente, y que luego del análisis correspondiente, se declararon con lugar los recursos planteados y por consiguiente sin lugar las acciones de inconstitucionalidad promovidas, al considerarse que no existía vulneración, entre otras cuestiones, al principio de seguridad jurídica.

²⁰¹ Corte de Constitucionalidad. Inconstitucionalidad en caso concreto, sentencia de fecha 7 de noviembre de 2014, emitida dentro del expediente número 2892-2013.

Una postura que coadyuva a lo decidido en su momento por las Salas relacionadas, es que “La existencia de la norma como elemento regulador de situaciones jurídico-tributarias, que debe, además, ser una existencia previa a los hechos regulados, tiene que ser conocida por los destinatarios de las normas y eventuales realizadores de los presupuestos de hecho previstos en la misma. Este conocimiento previo está íntimamente relacionado con la publicidad de las normas por medio de su publicación formal”²⁰², cobrando vital importancia no solo la creación de las normas jurídicas en materia tributaria, sino que las mismas sean conocidas por las personas a quienes la misma les afectará.

Es de resaltar que, por medio de una inconstitucionalidad en caso concreto, tramitada en incidente, que fuera conocida por la Sala Cuarta del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, constituida en Tribunal Constitucional, en relación a la falta de publicación del *Manual de Valuación Inmobiliaria*, se estableció lo siguiente: “(...) existe una exigencia legal para que sea publicado el Manual de Avalúos, sin embargo que no se haya hecho no lo hace contrario al orden constitucional, lo único es que al no ser publicado se hace inexigible a las personas a las que va dirigido en virtud del desconocimiento de dicha norma (...)”²⁰³.

²⁰² García Novoa, César. Op. Cit. Página 141.

²⁰³ Sala Cuarta del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, constituida en Tribunal Constitucional. Inconstitucionalidad en caso concreto (incidente), sentencia de fecha 16 de mayo de 2016, emitida dentro del expediente número 01144-2016-00099.

3.4.3. Modificación de las bases de recaudación mediante el Acuerdo COM-026-07 del Concejo Municipal de la Municipalidad de Guatemala

En cuanto a este aspecto, se estima pertinente considerar que el Acuerdo COM-026-07 del Concejo Municipal de la Municipalidad de Guatemala tiene por objeto aprobar la aplicación de los procedimientos de valuación establecidos en el *Manual de Valuación Inmobiliaria*, previamente autorizado mediante el Acuerdo Ministerial número 21-2005, así como aprobar la aplicación de un factor de descuento del 75% del justiprecio de los inmuebles.

En torno a los dos aspectos aludidos, diversos impugnantes han considerado que la Municipalidad de Guatemala se excedió en sus funciones al haber emitido el Acuerdo recién citado.

Respecto al primer supuesto, la Corte de Constitucionalidad ha considerado que la Municipalidad de Guatemala, al ser el órgano recaudador y administrador del impuesto único sobre inmuebles y tomando en cuenta los artículos 5, numeral 2 y 16, del Decreto número 15-98, del Congreso de la República de Guatemala, era procedente aprobar la aplicación de un *Manual de Valuación Inmobiliaria* que fuera autorizado por el Ministerio de Finanzas Públicas.

Lo anterior, a la luz de la positividad del sistema jurídico guatemalteco, no encontraría ningún tipo de oposición, por lo que dicha situación exige que se analice a profundidad el objeto mismo de las valuaciones, como se ha mencionado ya, toda vez que al

modificar de forma indirecta una de las bases de recaudación, como es la base imponible, correspondería de forma exclusiva al Congreso de la República regular lo pertinente, siendo de esa manera que lo referente a la delegación de la función pública, a pesar de estar facultada mediante una ley (artículos 5, numeral 2 y 16, del Decreto número 15-98 del Congreso de la República de Guatemala), se refiere a una atribución con destinatario exclusivo como lo es el Congreso de la República, atentando de esa manera con el principio de reserva de ley.

Además, como se indicó previamente, actualmente la Corte de Constitucionalidad ha considerado al *Manual de Valuación Inmobiliaria* como una norma reglamentaria, lo cual permite inferir, partiendo de la prohibición indicada en el artículo 239, de la Constitución Política de la República de Guatemala, que el referido Manual no constituye de ninguna manera una norma que regule lo relativo al cobro administrativo del impuesto único sobre inmuebles, así como tampoco establece procedimientos que faciliten su recaudación.

Entre las resoluciones que han considerado que el Acuerdo COM-026-07 del Concejo Municipal de la Municipalidad de Guatemala no constituye una modificación de las bases de recaudación está la inconstitucionalidad de carácter general tramitada dentro del expediente número 777-2013, con sentencia de fecha 5 de septiembre de 2013; y las inconstitucionalidades en caso concreto tramitadas dentro de los expedientes números 558-2012 y 3253-2011, de sentencias de fechas 2 de octubre de 2012 y 6 de diciembre de 2011, respectivamente.

3.4.4. Inconstitucionalidad de diversas normas referentes al impuesto único sobre inmuebles que no llenan los requisitos necesarios para su conocimiento

Es de considerar que, en muchas ocasiones, al pretender atacar por la vía de la inconstitucionalidad normas en materia tributaria, principalmente en lo que respecta al impuesto único sobre inmuebles, los impugnantes no han hecho uso correcto de la acción respectiva.

Lo anterior se debe a la falta de especificidad y confrontación necesaria, que en toda acción de inconstitucionalidad deba hacerse, porque se identifican las normas constitucionales y ordinarias que se consideran están en contradicción, pero en ningún momento se hace un análisis profundo del porqué de dicha aseveración, quedando en la mayoría de los casos la Corte de Constitucionalidad, limitada para entrar a conocer las inconstitucionalidades planteadas.

Al respecto, el máximo tribunal constitucional ha manifestado “Para lograr esa declaratoria, es requisito ineludible que el interponente de la inconstitucionalidad en caso concreto realice un análisis jurídico confrontativo necesario con el que pueda establecerse la colisión entre los preceptos legales que se señalan de revestir ilegitimidad constitucional y los de la Constitución que se consideran vulnerados; es decir, debe de realizar un razonamiento jurídico que pueda llevar al tribunal que tiene que resolver el asunto puesto a su conocimiento, luego de confrontada la disposición

legal atacada con la constitucional que se denuncia violada, a disponer que aquella deba ser excluida para resolver el fondo del caso concreto”²⁰⁴.

El criterio antes manifestado fue también utilizado en la inconstitucionalidad en caso concreto tramitada dentro del expediente número 3382-2011, con sentencia de fecha 26 de octubre de 2011, así como en la inconstitucionalidad general parcial tramitada dentro del expediente número 3349-2010, con sentencia de fecha 1 de diciembre de 2011.

3.5. Análisis constitucional de los principios de reserva y preferencia de ley en la normativa que regula el Impuesto Único sobre Inmuebles en Guatemala

Es importante empezar el presente apartado indicando que, Guatemala como un Estado democrático, republicano y representativo, funda sus bases para su estructura, funcionamiento y administración por medio de la Constitución Política de la República de Guatemala, la cual constituye un cuerpo de normas supremas dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco, de la cual viabiliza y emanan las demás disposiciones normativas.

La categoría de norma suprema se lo ha otorgado el propio legislador constitucional, al contemplar en su artículo 175 lo referente a que: “Ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos

²⁰⁴ Corte de Constitucionalidad. Inconstitucionalidad en caso concreto, sentencia de fecha 28 de mayo de 2014, emitida dentro del expediente número 870-2014.

constitucionales son nulas *ipso jure*²⁰⁵, siendo que de lo anterior se desprende la necesidad de proteger el ordenamiento jurídico de forma escalonada, al ser la jerarquía normativa la que indicará los parámetros de adecuación de normas inferiores respecto a las superiores.

Lo anterior se encuentra desarrollado de la siguiente forma: “Los Tribunales observarán siempre el principio de jerarquía normativa y de supremacía de la Constitución Política de la República, sobre cualquier ley o tratado, salvo los tratados o convenciones sobre derechos humanos, que prevalecen sobre el derecho interno. Las leyes o tratados prevalecen sobre los reglamentos. Carecen de validez las disposiciones que contradigan una norma de jerarquía superior (...)”²⁰⁶.

Además, para efectos del presente análisis se considera oportuno retomar el tema de la reserva de ley, por lo que se hace hincapié en lo siguiente: “Bajo la denominación de reserva de Ley se comprende un problema que pertenece al ámbito de las fuentes del Derecho Constitucional. El tema concierne a la delimitación de los ámbitos de influencia del Legislativo y del Ejecutivo, en definitiva, el problema de la reserva de Ley es una cuestión central de la división o separación de poderes y, a la postre, una garantía esencial del Estado de Derecho. Con el concepto de reserva de Ley se definen sectores y materias que están “reservados a la Ley”, esto es, excluidas de una regulación por parte de la Administración (...)”²⁰⁷.

²⁰⁵ Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala. Artículo 175.

²⁰⁶ Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 2-89, Ley del Organismo Judicial. Artículo 9.

²⁰⁷ Bilbao Ubillos, Juan María & Luis Calvo Sánchez (et al). Op. Cit. Página 522.

Lo anterior, no solo se circunscribe al órgano emisor de la ley o al documento en que se encuentren normados los impuestos, sino lo que ello conlleva, toda vez que para la consecución de una ley, es necesario efectuar un procedimiento legislativo específico, el cual contempla una serie de etapas en que la publicidad de los actos es fundamental, así como por existir fases dentro del mismo en que los debates y discusiones permitan a los funcionarios y/o empleados públicos argumentar y razonar el porqué de sus decisiones, las cuales tendrán como producto final la creación, reforma o derogatoria de un impuesto determinado y de sus bases de recaudación; en cambio, el proceso para dictar acuerdos, reglamentos u órdenes, en la actualidad no posee un procedimiento previamente establecido que favorezca la publicidad de los actos, para que la ciudadanía se entere de antemano el contenido de los mismos y pueda exigir explicaciones al respecto, sino que es hasta que ya se ha emitido y publicado el documento oficial, en que exista la posibilidad de conocer los alcances del mismo.

Por ello, se considera que el análisis de la normativa que regula el Impuesto Único sobre Inmuebles, se debe circunscribir a cuatro aspectos importantes: a) Fuentes formales del Derecho Tributario; b) Potestad reglamentaria en materia tributaria; c) Delegación de la función pública legislativa; y, d) Normas relativas a la valuación de bienes inmuebles y su repercusión en la base imponible. Los aspectos recién identificados, serán abordados a continuación.

3.5.1. Fuentes formales del Derecho Tributario

Como se indicó en el capítulo primero, dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco, el Código Tributario establece cuales son las fuentes formales del régimen tributario, indicando en el siguiente orden a las disposiciones constitucionales, las leyes, tratados y convenciones internacionales con fuerza de ley y los reglamentos dictados por el Organismo Ejecutivo mediante Acuerdo Gubernativo, es decir, son las únicas disposiciones que por mandato legal puede contener normas de aplicación tributaria.

Además, el artículo 3 del referido Código establece de forma expresa que se requiere la emisión de una ley para establecer la base imponible de un impuesto, así como para instaurar los procedimientos administrativos en materia tributaria.

Lo anterior evidencia que el contenido del *Manual de Valuación Inmobiliaria* es contrario a las disposiciones normativas recién indicadas, es decir, los artículos 2 y 3 del Decreto número 15-98, del Congreso de la República de Guatemala y, por ende, al principio de legalidad constitucionalmente regulado en el artículo 239 de nuestra Carta Magna.

En ese sentido, la materia privativa tributaria establece como consecuencia ante las normas inferiores a la ley que contradigan o tergiversen la Constitución Política de la República de Guatemala, el Código Tributario y las demás leyes tributarias, entre ellas, la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles, serán nulas *ipso jure*, porque en la última ley citada, en sus artículos 5, numeral 2 y 16, se hace alusión a la creación de un *Manual de Valuación* por parte del Ministerio de Finanzas Públicas.

Es de tomar en cuenta que los Acuerdos Ministeriales y las decisiones emitidas por los Concejos Municipales no poseen, según las fuentes formales del Derecho Tributario ya indicadas, un reconocimiento como el que se le asigna a las leyes o reglamentos emitidos por el Organismo Ejecutivo por medio de Acuerdos Gubernativos, de lo cual deviene la aplicación de los efectos legales establecidos para dichas disposiciones dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco.

En cuanto a este último aspecto, es de resaltar que el Decreto número 15-98 del Congreso de la República de Guatemala, en su artículo 42 exige que el Organismo Ejecutivo por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas, emita el Reglamento de la referida ley, aspecto que no fue emitido hasta el momento, que pudiera haber sido el documento legal que permitiera desarrollar los aspectos de la ley en mención, por estar este dentro de las fuentes formales del Derecho Tributario, aunque es de recordar que la facultad reglamentaria en materia tributaria deberá concretarse a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo, así como establecer los procedimientos que faciliten su recaudación, aspectos que no se engloban al pretender crear una norma que regulen la valuación inmobiliaria que contemple aspectos de la base imponible (artículo 4 del Decreto número 15-98, del Congreso de la República de Guatemala).

Por lo anterior, desde la perspectiva de las fuentes formales del régimen tributario, no tienen cabida en las mismas, las disposiciones inferiores a los reglamentos emitidos por el Organismo Ejecutivo por medio de Acuerdo Gubernativo, como sucedió con la aprobación del *Manual de Valuación Inmobiliario* mediante Acuerdo Ministerial y su

posterior aprobación de implementación por parte del Concejo Municipal de la Municipalidad de Guatemala.

3.5.2. Potestad reglamentaria en materia tributaria

Como ya se ha abordado anteriormente, el presidente de la República de Guatemala es quien tiene la potestad, en función de acatar su atribución de cumplir y hacer que se cumpla la ley, referente a dictar los acuerdos gubernativos o reglamentos respectivos, para el estricto cumplimiento de la ley, sin que ello altere de ninguna manera su espíritu.

Además, debe agregarse que las disposiciones reglamentarias en materia tributaria se circunscribirán con exclusividad a dos aspectos, a lo relativo del cobro del impuesto y los procedimientos administrativos para tal fin, según como lo expresa el principio constitucional de legalidad y la determinación de materia tributaria privativa ya citados.

Según esos parámetros, no existe posibilidad alguna que una disposición normativa tributaria inferior a la ley, pretenda modificar de forma indirecta una de las bases de recaudación, porque la preferencia de ley lo prohíbe, así como por considerar que la única norma inferior a la ley que puede regular aspectos tributarios, según las fuentes formales del régimen tributario, lo constituyen los reglamentos emitidos en Acuerdo Gubernativo, siendo que el *Manual de Valuación Inmobiliaria*, su aprobación mediante Acuerdo Ministerial y el Acuerdo del Concejo Municipal de la Municipalidad de Guatemala, no encuadran en los supuestos reglamentarios correspondientes, motivo

por el cual debiera considerarse como nulas ipso jure, puesto que este es el efecto que el ordenamiento jurídico guatemalteco le asigna a situaciones como esas.

3.5.3. Delegación de la función pública legislativa

Tomando en cuenta la teoría de división de poderes y su efectiva instauración en la Constitución Política de la República de Guatemala, es necesario establecer un mecanismo para su efectivo cumplimiento, de esa cuenta la indelegabilidad de la función pública es fundamental para dicho cometido.

En el ordenamiento jurídico guatemalteco, por mandato constitucional la delegación de la función pública no es delegable, salvo los casos en que la propia ley establezca dicha posibilidad, pero en materia tributaria según el principio de reserva de ley y sus dos perspectivas, tanto el Organismo Legislativo (función normativa) y el Ejecutivo (función aplicativa) tiene bien claras sus funciones, quedando eminentemente prohibido que alguno de ellos asuma funciones que no le compete, las cuales están atribuidas al otro.

De esa cuenta, al contemplar el Decreto número 15-98 del Congreso de la República de Guatemala en su artículo 16 lo siguiente: *“Manual de avalúos. Con el objeto de determinar parámetros de valuación para el justiprecio de bienes inmuebles, la Dirección debe formular el manual técnico respectivo, y deberá actualizarlo por lo menos cada cinco (5) años. El manual y su actualización deberá ser autorizado*

*mediante Acuerdo Ministerial, que deberá ser publicado en el Diario Oficial*²⁰⁸, existe una clara delegación de una función pública al tenor de la reserva de ley, cuya función normativa es exclusiva del Organismo Legislativo, puesto que al considerar que la determinación de los parámetros de valuación pueden modificar de forma indirecta una de las bases de recaudación, como lo es la base imponible, constituiría una circunstancia que debe ser regulada por parte del Congreso de la República por medio de una de las fuentes formales del régimen tributario, tal y como se regulaba en la normativa previa al Decreto en referencia, es decir, el Decreto número 122-97, del Congreso de la República de Guatemala, cuya vigencia fue interrumpida por la actual Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles.

El antecedente del Decreto número 122-97, antes referido, permite considerar que, en su momento, la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles regulaba la base imponible y el tipo impositivo según fuera área urbana o rural, haciendo una clasificación de los terrenos en A o B, e identificando los tipos impositivos por metros cuadrados de superficies de construcción, estructura, muros, entre otros aspectos, lo cual constituye un bosquejo del actual *Manual de Valuación Inmobiliaria*. Esta situación pudo haberse retomado en la actual Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles, toda vez que existe una relación directa entre el valor del inmueble con la base imponible, y cualquier tipo de modificación en sus parámetros generales alteraría por ende la referida base de recaudación.

²⁰⁸ Congreso de la República de Guatemala. Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles, Decreto número 15-98. Artículo 16.

Al respecto, la Corte de Constitucionalidad manifestó en su momento que: “(...) es conveniente distinguir dos momentos diferentes en el ejercicio de la potestad tributaria. Cuando se decreta un impuesto debe plasmarse en normas legales, que tal como se ha venido considerando, deben contener las bases de recaudación conforme mandato constitucional. Una de ellas es la base imponible que debe quedar así definida en la ley, teniendo presente que siendo esta última una disposición que por su naturaleza tiene carácter general, la base imponible ha de describirse también en parámetros generales que permitan su aplicación cierta y segura al caso individual. Distinto es cuando se trata ya de concretar en cada caso la determinación cuantitativa de la base imponible individual, que no puede hacerse en la misma ley, sino que es función que se desenvuelve en su aplicación en relación Estado-contribuyente”²⁰⁹.

En ese sentido, el máximo tribunal constitucional ha considerado que las bases de recaudación y en especial la base imponible, debe quedar definida en la ley, con parámetros generales que permitan su aplicación, situación que en su momento quedó englobada en los artículos 6 y 7, del Decreto número 122-97, del Congreso de la República de Guatemala (antigua Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles), pero que en la actual normativa (Decreto número 15-98 del Congreso de la República de Guatemala) se optó por efectuar una delegación al Ministerio de Finanzas Públicas para la determinación de la forma de valorar los bienes inmuebles, lo que a la larga provocaría una modificación al valor de los mismos.

²⁰⁹ Corte de Constitucionalidad. Inconstitucionalidad general parcial, sentencia de fecha 26 de mayo de 2009, emitida dentro del expediente número 2315-2008.

3.5.4. Normas relativas a la valuación de bienes inmuebles y su repercusión en la base imponible

Por último, se debe indicar que en la actualidad, el Manual de Valuación Inmobiliario tiene por objeto fijar las líneas de aplicación técnica necesarias para estandarizar los procedimientos de valuación inmobiliaria en las áreas urbanas y rurales del país²¹⁰, actuación que se circunscribe dentro del ámbito administrativo.

En ese sentido, en los numerales 5 y 7, se abarca ampliamente los procesos para efectuar la valuación de bienes inmuebles en el área urbana y rural, respectivamente; además, se establece en los numerales 5.7.3 la determinación de valores base para el bien inmueble, y 5.7.4 la determinación del valor ajustado del terreno; 5.8 la determinación del valor ajustado de la construcción; y, 8.1 la determinación del valor base para terrenos rurales, lo cual contrastado con el artículo 4 del Decreto número 15-98: “(...) Determinación de la base impositiva. La base del impuesto estará constituida por los valores de los distintos inmuebles que pertenezcan a un mismo contribuyente en calidad de sujeto pasivo del impuesto. Al efecto se considerará: 1. El valor del terreno; 2. El valor de las estructuras, construcciones e instalaciones adheridas permanentemente a los mismos y sus mejoras; 3. El valor de los cultivos permanentes; 4. El incremento o decremento determinado por factores hidrológicos, topográficos, geográficos y ambientales; 5. La naturaleza urbana, suburbana o rural, población,

²¹⁰ Es de recordar que dicha circunstancia se encontraba desarrollada en el Decreto número 122-97 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles, que fuera derogada por el Decreto número 15-98 del Congreso de la República de Guatemala, actual Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles.

ubicación, servicios y otros similares. (...)”²¹¹, evidencia por completo que el Manual antes referido pretende realizar cambios y ampliar los presupuestos indicados en el artículo antes citado, cuestión que encuadra en la prohibición constitucional referente a que una norma jerárquicamente inferior a la ley no puede contradecir o tergiversar normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo, así como que no podrán modificar las bases de recaudación, como sucede en el caso evidenciado.

El anterior análisis se efectúa sin perjuicio del hecho que el Manual de Valuación Inmobiliario, el Acuerdo Ministerial número 21-2005 y el Acuerdo COM-026-07, no constituyen disposiciones legítimas para regular lo relativo a los tributos, dentro del marco de fuentes formales del régimen tributario guatemalteco, sino más bien por ser las mencionadas, disposiciones que pretenden modificar una de las bases de recaudación del Impuesto Único sobre Inmuebles, como es su base imponible.

Además, es de enfatizar que derivado de la reserva de ley y la preferencia de ley, el propio Código de Tributario establece como materia privativa lo relativo a los tributos, exigiendo la emisión de una ley para establecer la base imponible, incluyendo obviamente aquellos aspectos que le son inmersas como la valuación de los bienes inmuebles, así como también se requiere dicha disposición emitida por el Congreso de la República, cuando se pretenda establecer procedimientos administrativos, como lo relativo a los procesos de valuación que el Manual de Valuación Inmobiliaria contiene, tal y como su desarrollo así lo demuestra.

²¹¹ Congreso de la República de Guatemala. Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles, Decreto número 15-98. Artículo 4.

Por lo anterior, la legislación referente al Impuesto Único sobre Inmuebles cuya validez no puede negarse lo constituyen lo normado en la Constitución Política de la República de Guatemala, el Código Tributario y la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles (a excepción de su artículo 16), por responder fielmente a los principios de reserva de ley y de preferencia de ley; y no así el *Manual de Valuación Inmobiliario*, el Acuerdo Ministerial número 21-2005 y el Acuerdo COM-026-07, por estimarse después del análisis hasta aquí efectuado, que los mismos no encuadran en el desglose de fuentes formales del Derecho en materia tributaria, por no constituir normas emanadas del presidente de la República por medio de Acuerdo Gubernativo, por pretender modificar una de las bases de recaudación como lo es la base imponible (situación que es prohibida por el ordenamiento jurídico guatemalteco, y cuyo efecto se circunscribe a tenerlas por nulas ipso iure) y por constituir una evidente delegación de función pública (especialmente el artículo 16 de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles), la cual para el presente caso es de carácter exclusiva para el Congreso de la República de Guatemala.

CONCLUSIÓN

Luego del análisis efectuado, en cuanto a los principios de reserva y preferencia de ley en la normativa que regula el Impuesto Único sobre Inmuebles, se determinó que la potestad exclusiva asignada al Congreso de la República de Guatemala para decretar impuestos, exige que se fijen las bases de recaudación, siendo fundamental cumplir con la normativa legal vigente, por lo que bajo ninguna circunstancia se podrá modificar la base imponible directa ni indirectamente por disposiciones normativas de inferior jerarquía.

Además, es de considerar que tanto el *Manual de Valuación Inmobiliario* elaborado por la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles, el Acuerdo Ministerial número 21-2005 emitido por el Ministerio de Finanzas Públicas, como el Acuerdo COM-026-07 emitido por el Concejo Municipal de la Municipalidad de Guatemala, no figuran como fuentes formales del Derecho Tributario, según los artículos 2, 3 y 4 del Código Tributario, no debiendo por ende ser reconocidos como portadores de disposiciones normativas de carácter tributarias a ser aplicadas en lo que al Impuesto Único sobre Inmuebles se refiere, por establecerse como efecto jurídico, el considerarlas como nulas *ipso jure*.

Las normas antes referidas, principalmente el *Manual de Valuación Inmobiliaria* hace alusión, de manera indirecta, a lo relativo al valor de los bienes inmuebles regulado en el artículo 4 del Decreto número 15-98 del Congreso de la República de Guatemala, circunstancia que debiera ser desarrollado por el propio órgano creador de la norma

tributaria, por ser una potestad de carácter exclusiva, dentro de una disposición normativa de igual jerarquía, al existir prohibición constitucional de contradecir, tergiversar o modificar una de las bases de recaudación por medio de una norma reglamentaria.

En ese sentido, las únicas disposiciones normativas que cumplen con los parámetros constitucionalmente fijados por los principios de reserva de ley y de preferencia de ley es la propia Constitución Política de la República de Guatemala, el Código Tributario y la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles, a excepción de su artículo 16, el *Manual de Valuación Inmobiliario*, el Acuerdo Ministerial número 21-2005 y el Acuerdo COM-026-07 antes referidos, por considerarse que estos últimos no encuadran en el desglose de fuentes formales del Derecho en materia tributaria, por pretender por medio de las mismas modificar una de las bases de recaudación como lo es la base imponible y por constituir una evidente delegación de función pública de carácter exclusiva, tal y como se ha evidenciado precedentemente.

BIBLIOGRAFÍA

Albi Ibáñez, Emilio & José Manuel González-Páramo (et al). *Economía Pública II*. España: Editorial Ariel, 2009.

Albiñana García-Quintana, César & Eusabio González García (et al). *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*. España: Editorial Dykinson, 2007.

Andrade V., Rubén Darío. *Legislación económica del Ecuador*. Ecuador: Producciones digitales Abya-Yala, 2003.

Argente Álvarez, Javier. *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. España: Edición Fiscal CISS, 2007.

Asorey, Ruben O. & Mauricio A., Plazas Vega (et al.). *La autonomía del Derecho de Hacienda Pública y del Derecho Tributario*. Colombia: Editorial Universidad de Rosario, 2008.

Bautista Alberti, Juan. *Escritos póstumos de Juan Bautista Alberdi: Ensayos sobre la sociedad, los hombres y las cosas de Sudamérica*. Argentina: Universidad Nacional de Quilmes, 2002.

Balard, Michel & Michel Rouche (et al). *De los bárbaros al renacimiento*. España: Anzos, S.A., 1994.

Belaude Guinassi, Manuel. *Instituciones de Derecho Tributario*. Perú: Pontificia Universidad Católica, 1967.

Benko, Fracois. *Las fuentes de la civilización tecnológica*. Venezuela: Ediciones de la Biblioteca, 1974.

Bilbao Ubillos, Juan María & Luis Calvo Sánchez (et al). *Escritos jurídicos en memoria de Luis Mateo Rodríguez*. España: Universidad de Cantabria, 1993.

Blanco Ramos, Ignacio. *Derecho Tributario*. España: Editorial Ariel, 1976.

Bravo Arteaga, Juan Rafael. *Nociones fundamentales de Derecho Tributario*. Colombia: Ediciones Rosaristas, 1997.

Calderón Villegas, Juan Jacobo, & Juan Rafael Bravo Artega (et al). *Temas de Derecho Tributario contemporáneo*. Colombia: Editorial Universidad del Rosario, 2006.

Carmack, Robert M. *Historia social de los k'iche's*. Guatemala: Editorial Cholsamaj, 2001.

Castillo, Luciano. *Finanzas públicas: ciencia financiera, derecho financiero, Derecho Tributario*. Perú: Editorial Alfa, 1985.

Centro de Investigaciones Regionales de Mesoamérica. *La sociedad colonial en Guatemala: estudios regionales y locales*. Guatemala: sle, 1989.

Comisión Económica para América Latina y El Caribe. *Estadísticas Tributarias en América Latina y el Caribe*. 2016.

De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. México: Editorial Porrúa, 1988.

Evans de la Cuadra, Enrique & Eugenio Evans Espiñeira. *Los tributos ante la Constitución*. Chile: Editorial Jurídica de Chile, 2010.

Falcón y Tella, María José. *Equidad, derecho y justicia*. España: Editorial universitaria Ramón Areces, 2005.

Fariñas, Guillermo. *Temas de finanzas públicas, Derecho Tributario e impuesto sobre la renta*. Venezuela: Edime, 1978.

Ferlazzo Natoli, Luigi. "Revista de Derecho Tributario". Italia: s/e, 2004.

Fernández Amor, José Antonio. *La imposición sobre la renta en un estado federal: el recargo provincial canadiense*. España: Universidad Autónoma de Barcelona, 1999.

Fernández Marín, Fernando. *Estudio jurisprudencial de las contribuciones especiales*. España: Universidad de Almería, 2000.

Fisco, Emilio & J. Van der Straeten. *Instituciones e impuestos locales del Reino-Unido de la Gran Bretaña e Irlanda*. España: Imprenta de Tejano, 1867.

García Novoa, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. España: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2000.

García Vettorazzi, María Victoria. *Acción subalterna, desigualdades socioespaciales y modernización*. Bélgica: Editorial de la Universidad Católica de Louvain, 2010.

Gonzalez Orellana, Carlos. *Historia de la educación en Guatemala*. Guatemala: Editorial Universitaria, de la Universidad de San Carlos de Guatemala, 2007.

Hidalgo, Enrique. *Medios o democracia: el impacto de los medios de comunicación sobre la división de poderes*. Argentina: Ediciones Colihue, 2005.

Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. *Historia de la Tributación en Guatemala (desde los mayas hasta la actualidad)*. Guatemala: s/e, 2007.

Instituto Guatemalteco de Educación Radiofónica. *Ciencias Sociales 7*. Guatemala: s/e, 2014.

Israel Zipper, Ricardo & Marcelo Villagrán Abarzúa (ed). *Para un Chile más justo. Ideas para fortalecer las regiones y las comunas*. Chile: Ril Editores, 2013.

Jarach, D. *Finanzas públicas y Derecho Tributario*. Argentina: Editorial Abeledo Perrot, 2013.

Jaramillo H., Porfirio. *El Derecho Tributario en Colombia*. Colombia: Departamento de publicaciones de la Universidad La Gran Colombia, 1976.

Jura Law. *Apuntes de Derecho español*. Derecho Tributario. España: s/e, 2016.

Lago Montero, José María & María de los Ángeles García Frías (et al). *Comentario de la Ley de Tasas y Precios públicos de la Comunidad de Castilla y León*. España: Dykinson, S. L., 2005.

López López, María Dolores (coord). *Fundamentos de Economía, Empresa, Derecho, Administración y Metodología de la investigación aplicada a la RSC*. España: Netbiblio, S. L., 2010.

Luna Serrano, Agustín. *La seguridad jurídica y las verdades oficiales del derecho*. España: Editorial Dykinson, S.L., 2015.

Margain Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. México: Editorial Universitaria Potosina, 1983.

Martos Navarro, Fernando (et. al.). *Policía local de los ayuntamientos de la comunidad autónoma de Madrid*. España: Editorial Mad, S.L., 2005.

Menéndez Moreno, Alejandro (et al). *Derecho financiero y tributario: parte general*. España: Editorial Lex Nova, 2008.

Menier, Émile-Justin. *Teoría y aplicación del impuesto sobre el capital*. Francia: Editorial Plon, 1881.

Mitre Fernández, Emilio. *Introducción a la historia de la Edad Media Europea*. España: Ediciones Istmo, S.A., 1976.

Moya Millán, Edgar José. *Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Venezuela: Mobilibros, 2009.

Muñoz Rodríguez, Roberto. *Impuesto de sociedades*. España: Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, 2013.

Navarro Faure, Amparo. *El Derecho Tributario ante el nuevo Derecho Contable*. España: Editorial La Ley, 2007.

Nieto Blanco, Carlos (coord.). *Lecturas de historia de la filosofía*. España: Ediciones de la Universidad de Cantabria, 1996.

Nieto García, Alejandro. *Derecho administrativo sancionador*. España: Editorial Tecnos, 1994.

Organización de las Naciones Unidas para la Agricultura y la Alimentación. *La tributación agrícola en los países en desarrollo: examen de casos seleccionados*. Italia: s/e, 1993.

Otálora Urquizu, Carlos. *Economía fiscal*. Bolivia: Plural Editores, 2009. Página 134.

Palacios, Leonardo & Manuel Rachadell. *Tributación municipal en Venezuela: aspectos jurídicos y administrativos*. Venezuela: Editorial Prhohombre, 1998.

Paredes Montiel, Marat & Raúl Rodríguez Lobato. *El principio de reserva de ley en materia tributaria*. México: Editorial Porrúa, 2001.

Pérez de Ayala, José Luis (et al). *Derecho Tributario*. España: Plaza Universitaria Ediciones, 1968.

Plazas Vega, Mauricio A. *La codificación tributaria*. Colombia: Editorial Universitaria del Rosario, 2012.

Pont Mestres, Magín. *En torno a la capacidad económica como criterio constitucional de justicia tributaria en los Estados contemporáneos*. España: Imprenta Clarasó, S.A., 1974.

Pont Mestres, Magín. *Estudios sobre temas tributarios actuales*. España: Graficas Campás, 1985.

Portalés Trueba, Cristina. *Derecho mercantil mexicano*. México: Universidad Autónoma de la Ciudad de Juárez, 2002.

Prado, Gerardo. *Derecho constitucional guatemalteco*. Guatemala: Editorial Estudiantil Fénix, 2003.

Quiñones Montealegre, Antonio. *El Impuesto de Industria y Comercio. Conflictos y propuesta de reforma*. Colombia: Editorial Universidad del Rosario, 2009.

Real Academia Española. *Diccionario de la Lengua Española*. Edición del tricentenario, 2017. Consultado en: <http://dle.rae.es/?w=diccionario>

Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*. México: Editorial Harla, 1983.

Rodríguez-Shadow, María J. & Miriam López Hernández (ed). *Las mujeres mayas en la antigüedad*. México: Centro de estudios de antropología de la mujer, 2011.

Rosado Pacheco, Santiago. *Derecho europeo comparado sobre Ley y Reglamento*. España: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S. A. 2004.

Rubio Correa, Marcial. *El Estado peruano según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. Perú: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2006.

Sainz de Bujanda, Fernando. *Notas de derecho financiero*. España: Universidad de Madrid, 1967.

Saldaña Magallanes, Alejandro A. *Curso elemental sobre Derecho Tributario*. México: Editorial ISEF, 2005.

Suárez, Eloy Emiliano. *Introducción al Derecho*. Argentina: Centro de publicaciones de la Universidad Nacional del Litoral, 2002.

Varas Alfonso, Paulino & Salvador Mohor Abuaud. *Reforma regional, provincial y municipal*. Chile: Editorial jurídica de Chile, 1992.

Villacorta Mancebo, Luis (et. al). *Escritos jurídicos en memoria de Luis Mateo Rodríguez*. España: Universidad de Cantabria, 1993.

Villegas, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Argentina: Editorial Depalma, 2001.

Wagner, Regina. *Historia del Café de Guatemala*. Guatemala: Villegas Editores, 2001.

Legislación nacional

Constitución Política de la República de Guatemala. Asamblea Nacional Constituyente, 1986.

Código Tributario, Decreto número 6-91. Congreso de la República de Guatemala.

Código Municipal, Decreto número 12-2002. Congreso de la República de Guatemala.

Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal dos mil diecisiete, Decreto número 50-2016. Congreso de la República de Guatemala.

Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles, Decreto número 15-98. Congreso de la República de Guatemala.

Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles, Decreto número 122-97. Congreso de la República de Guatemala.

Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles, Decreto número 62-87. Congreso de la República de Guatemala.

Ley de Tabacos y sus productos, Decreto número 61-77. Congreso de la República de Guatemala.

Decreto número 1816. Congreso de la República de Guatemala.

Reglamento que fija plazo para la publicación de Acuerdos Gubernativos y Ministeriales del Organismo Ejecutivo en el Diario de Centro América, Acuerdo Gubernativo número 141-2008. Presidente de la República de Guatemala.

Acuerdo Ministerial número 21-2005. Ministerio de Finanzas Públicas.

Acuerdo Ministerial número 6-95. Ministerio de Finanzas Públicas.

Manual de valuación Inmobiliaria. Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas.

Acuerdo COM-026-07. Concejo Municipal de la Municipalidad de Guatemala.

Acuerdo municipal que contiene el Reglamento de Contribución por Mejoras de la Municipalidad de la Ciudad de Guatemala. Concejo Municipal de la Municipalidad de Guatemala.

Sentencias emitidas por la Corte de Constitucionalidad

Amparo en única instancia, sentencia de fecha 17 de mayo de 2017. Expediente número 3847-2016.

Apelación de sentencia de amparo, sentencia de fecha 27 de abril de 2010. Expediente número 202-2010.

Apelación de sentencia de amparo, sentencia de fecha 24 de febrero de 2016. Expediente número 5304-2015.

Inconstitucionalidad de carácter general, sentencia de fecha 5 de noviembre de 2009. Expediente número 2531-2008.

Inconstitucionalidad de carácter general, sentencia de fecha 23 de octubre de 2003. Expedientes acumulados números 1060-2003 y 1064-2003.

Inconstitucionalidad de carácter general, sentencia de fecha 31 de julio de 2003. Expediente número 641-2003.

Inconstitucionalidad de carácter general, sentencia de fecha 13 de mayo de 2014. Expediente número 317-2013.

Inconstitucionalidad de carácter general, sentencia de fecha 18 de junio de 2013.

Expediente número 2959-2012.

Inconstitucionalidad de carácter general, sentencia de fecha 28 de octubre de 2015.

Expediente número 2112-2015.

Inconstitucionalidad de carácter general, sentencia de fecha 19 de octubre de 2015.

Expediente número 5880-2014.

Inconstitucionalidad de carácter general, sentencia de fecha 19 de mayo de 1994.

Expediente número 287-93.

Inconstitucionalidad de carácter general, sentencia de fecha 6 de diciembre de 2001.

Expedientes acumulados números 497-2001 y 747-2001.

Inconstitucionalidad de carácter general, sentencia de fecha 25 de junio de 2009.

Expediente número 3126-2008.

Inconstitucionalidad de carácter general, sentencia de fecha 5 de septiembre de 2013.

Expediente número 777-2013.

Inconstitucionalidad en caso concreto, sentencia de fecha 5 de octubre de 2015.

Expediente número 3523-2016.

Inconstitucionalidad en caso concreto, sentencia de fecha 21 de enero de 2015.

Expediente número 4242-2013.

Inconstitucionalidad en caso concreto, sentencia de fecha 2 de octubre de 2012.

Expediente número 558-2012.

Inconstitucionalidad en caso concreto, sentencia de fecha 4 de agosto de 2010.

Expediente número 494-2010.

Inconstitucionalidad en caso concreto, sentencia de fecha 23 de julio de 2009.

Expediente número 3785-2008.

Inconstitucionalidad en caso concreto, sentencia de fecha 3 de diciembre de 2008.

Expedientes acumulados números 2947-2008 y 3108-2008.

Inconstitucionalidad en caso concreto, sentencia de fecha 16 de junio de 1992.

Expediente número 141-92.

Inconstitucionalidad en caso concreto, sentencia de fecha 1 de octubre de 2015.

Expediente número 2049-2015.

Inconstitucionalidad en caso concreto, sentencia de fecha 23 de octubre de 2014.

Expediente número 2787-2014.

Inconstitucionalidad en caso concreto, sentencia de fecha 12 de agosto de 2015.

Expedientes acumulados números 1338 y 1367-2015.

Inconstitucionalidad en caso concreto, sentencia de fecha 19 de agosto de 2015.

Expediente número 924-2015.

Inconstitucionalidad en caso concreto, sentencia de fecha 21 de julio de 2015.

Expediente número 393-2015.

Inconstitucionalidad en caso concreto, sentencia de fecha 15 de julio de 2015.

Expediente número 613-2015.

Inconstitucionalidad en caso concreto, sentencia de fecha 24 de septiembre de 2015.

Expediente número 5102-2004.

Inconstitucionalidad en caso concreto, sentencia de fecha 1 de octubre de 2015.

Expediente número 2149-2015.

Inconstitucionalidad en caso concreto, sentencia de fecha 25 de noviembre de 2015.

Expediente número 1946-2015.

Inconstitucionalidad en caso concreto, sentencia de fecha 25 de marzo de 2010. -

Expediente número 648-2010.

Inconstitucionalidad en caso concreto, sentencia de fecha 7 de noviembre de 2014.

Expediente número 2892-2013.

Inconstitucionalidad en caso concreto, sentencia de fecha 27 de enero de 2015.

Expediente número 1657-2014.

Inconstitucionalidad en caso concreto, sentencia de fecha 19 de junio de 2013.

Expediente número 5148-2012.

Inconstitucionalidad en caso concreto, sentencia de fecha 19 de agosto de 2015.

Expedientes acumulados números 3423-2014 y 3585-2014.

Inconstitucionalidad en caso concreto, sentencia de fecha 6 de diciembre de 2011.

Expediente número 3253-2011.

Inconstitucionalidad en caso concreto, sentencia de fecha 28 de mayo de 2014.

Expediente número 870-2014.

Inconstitucionalidad en caso concreto, sentencia de fecha 26 de octubre de 2011.

Expediente número 3382-2011.

Inconstitucionalidad general parcial, sentencia de fecha 27 de febrero de 2014.

Expediente número 291-2013.

Inconstitucionalidad general parcial, sentencia de fecha 30 de octubre de 2012.

Expediente número 998-2012.

Inconstitucionalidad general parcial, sentencia de fecha 18 de marzo de 2010.

Expedientes acumulados 125-2009 y 198-2009.

Inconstitucionalidad general parcial, sentencia de fecha 11 de septiembre de 1996.

Expedientes acumulados números 886-96, 887-96, 889-96, 944-96 y 945-96

Inconstitucionalidad general parcial, sentencia de fecha 16 de junio de 2015.

Expediente número 532-2015.

Inconstitucionalidad general parcial, sentencia de fecha 23 de octubre de 2003.

Expediente número 456-2002.

Inconstitucionalidad general parcial, sentencia de fecha 13 de mayo de 2008.

Expediente número 2951-2006.

Inconstitucionalidad general parcial, sentencia de fecha 2 de septiembre de 2010.

Expediente número 1183-2009.

Inconstitucionalidad general parcial, sentencia de fecha 1 de diciembre de 2011.

Expediente número 3349-2010.

Inconstitucionalidad general parcial, sentencia de fecha 26 de mayo de 2009.
Expediente número 2315-2008.

**Sentencias emitidas por la Sala Cuarta del Tribunal de lo Contencioso
Administrativo, constituida en Tribunal Constitucional**

Inconstitucionalidad en caso concreto (incidente), sentencia de fecha 16 de mayo de
2016. Expediente número 01144-2016-00099.

Legislación internacional

Ley del Catastro Inmobiliario, Real Decreto Legislativo 1/2004. Rey de España.