

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**



**VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD POR PARTE DE LA
MUNICIPALIDAD DE GUATEMALA EN LA ELABORACIÓN DE AVALÚOS
DIRECTOS**

CARMEN GABRIELA GONZÁLEZ IBAÑEZ

GUATEMALA, OCTUBRE DE 2019

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD POR PARTE DE LA MUNICIPALIDAD
DE GUATEMALA EN LA ELABORACIÓN DE AVALÚOS DIRECTOS**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

CARMEN GABRIELA GONZÁLEZ IBAÑEZ

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Y los títulos profesionales de

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, octubre de 2019

**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:	Licda.	Astrid Jeannette Lemus Rodríguez
VOCAL II:	Lic.	Henry Manuel Arriaga Contreras
VOCAL III:	Lic.	Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV:	Br.	Denís Ernesto Velásquez González
VOCAL V:	Br.	Abidán Carías Palencia
SECRETARIO:	Lic.	Fernando Antonio Chacón Urizar

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente:	Lic.	Milton Roberto Riveiro González
Vocal:	Lic.	Marvin Omar Castillo García
Secretaria:	Licda.	Josefina Cojón Reyes

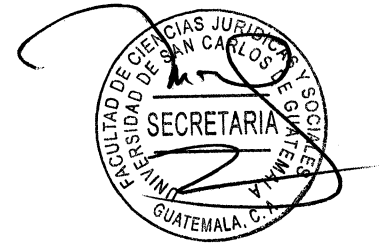
Segunda Fase:

Presidente:	Lic.	William Armando Vanegas Urbina
Vocal:	Licda.	Ileana Noemi Villatoro Fernández
Secretario:	Lic.	Marvin Alexander Figueroa Ramírez

RAZÓN: "Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis". (Artículo 43 del Normativo para la Elaboración de Tesis de la Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público).



USAC
TRICENTENARIA
 Universidad de San Carlos de Guatemala



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,
 26 de noviembre de 2018.

Atentamente pase al (a) Profesional, LUIS ALBERTO HERNÁNDEZ ARRIVILLAGA
 _____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
CARMEN GABRIELA GONZÁLEZ IBAÑEZ, con carné 201312211,
 intitulado VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD POR PARTE DE LA MUNICIPALIDAD DE GUATEMALA EN
LA ELABORACIÓN DE AVALÚOS DIRECTOS.

Hago de su conocimiento que está facultado (a) para recomendar al (a) estudiante, la modificación del bosquejo preliminar de temas, las fuentes de consulta originalmente contempladas; así como, el título de tesis propuesto.

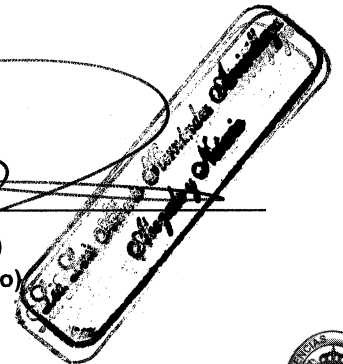
El dictamen correspondiente se debe emitir en un plazo no mayor de 90 días continuos a partir de concluida la investigación, en este debe hacer constar su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, la conclusión discursiva, y la bibliografía utilizada, si aprueba o desaprueba el trabajo de investigación. Expresamente declarará que no es pariente del (a) estudiante dentro de los grados de ley y otras consideraciones que estime pertinentes.

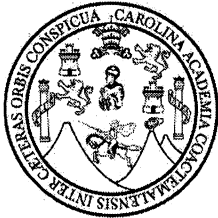
Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.


LIC. ROBERTO FREDY ORELLANA MARTÍNEZ
 Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis

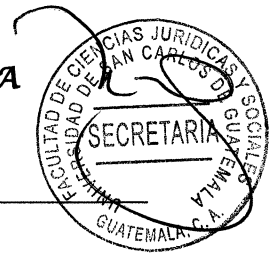
Fecha de recepción 20 / 11 / 2018. f)

Asesor(a)
 (Firma y Sello)



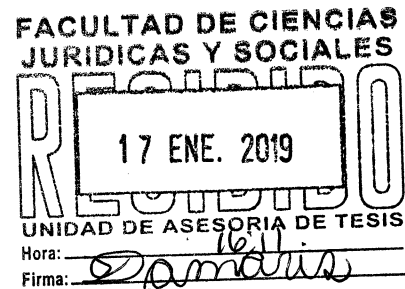


LUIS ALBERTO HERNANDEZ ARRIVILLADA
ABOGADO Y NOTARIO
COLEGIADO 8958



Guatemala 15 de enero 2019

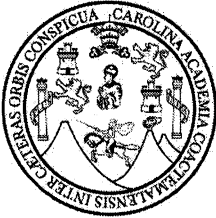
Licenciado
Roberto Fredy Orellana Martínez
Jefe de la Unidad de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su despacho.



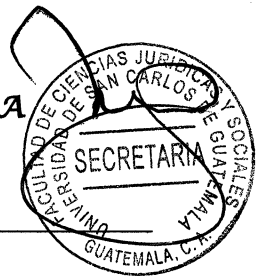
Estimado Licenciado Orellana:

En atención a la resolución de fecha veintiséis de noviembre de dos mil dieciocho, emitida por la Unidad de Asesoría de Tesis fui propuesto, autorizado y nombrado como asesor de tesis de la bachiller: **CARMEN GABRIELA GONZÁLEZ IBAÑEZ** sobre el tema intitulado: **“VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD POR PARTE DE LA MUNICIPALIDAD DE GUATEMALA EN LA ELABORACIÓN DE AVALÚOS DIRECTOS”**, y en virtud de las potestades como asesor que me confiere el Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, de manera atenta le informo:

- a) **Contenido científico y técnico de la tesis:** Se encuentra debidamente desarrollado y fundamentado al establecer la necesidad de implementar un reglamento para que la municipalidad de Guatemala realice los avalúos directos como forma de determinación del valor fiscal de los bienes inmuebles de manera más apegada a derecho.
- b) **Metodología y técnicas de investigación utilizadas:** Para el desarrollo de este trabajo de investigación la postulante utilizó adecuadamente el método analítico el cual permitió conocer, analizar e interpretar el marco jurídico y el origen del tema desarrollado; a través del método deductivo pudo determinar por medio del razonamiento lógico la vulneración del principio de legalidad. Las técnicas utilizadas fueron la documental y bibliográfica.



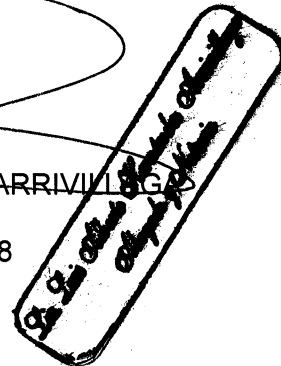
LUIS ALBERTO HERNANDEZ ARRIVILLADA
ABOGADO Y NOTARIO
COLEGIADO 8958



- c) **Redacción:** La redacción utilizada reúne las condiciones exigidas en cuanto a su claridad y precisión, de tal forma que es comprensible al lector y a las personas interesadas en relación a impuestos, en específico al Impuesto Único Sobre Inmuebles.
- d) **Contribución científica:** El aporte científico que brinda el tema investigado por la sustentante se da a través de la propuesta de implementar una norma reglamentaria que contenga los parámetros acordados para determinar con ello el valor fiscal de los bienes inmuebles de una manera más concreta, técnica y legal.
- e) **Conclusión discursiva:** La cual es congruente con el trabajo de tesis, especificando el problema y posible solución, es decir, la recomendación de implementación del reglamento que regule los preceptos contenidos en el manual de valuación y con ello darle seguridad jurídica a dicha norma.
- f) **Bibliografía utilizada:** La bibliografía que la sustentante consultó para la elaboración de este trabajo de investigación es útil y oportuna ajustándose a los requerimientos exigidos por esta Unidad de Tesis.

En conclusión, el contenido del trabajo de tesis se ajusta a los lineamientos científicos y técnicos que se deben cumplir de conformidad con lo exigido en el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público. Asimismo, hago constar que con la sustentante **CARMEN GABRIELA GONZÁLEZ IBÁÑEZ** no me une ningún vínculo de parentesco dentro de los grados de ley. Por lo tanto, emito **DICTAMEN FAVORABLE**, a efecto de que pueda continuar con el trámite correspondiente, para su posterior evaluación por el Tribunal examinador en el Examen Público de Tesis, previo a optar al grado académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales.

LIC. LUIS ALBERTO HERNÁNDEZ ARRIVILLADA
Abogado y Notario
Colegiado Número 8958
Asesor de Tesis





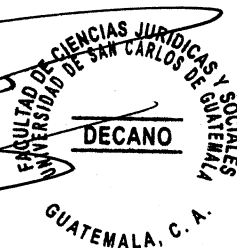
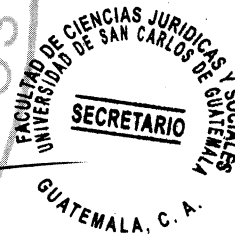
USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 24 de julio de 2019.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante CARMEN GABRIELA GONZÁLEZ IBAÑEZ, titulado VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD POR PARTE DE LA MUNICIPALIDAD DE GUATEMALA EN LA ELABORACIÓN DE AVALÚOS DIRECTOS. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

RFOM/JP.





DEDICATORIA

A DIOS:

Por acompañarme en cada etapa de mi vida y por todas las bendiciones que me ha dado.

A MIS PADRES:

Jaime Amílcar González Dávila y Elizabeth Ibáñez Yat, por haberme dado el privilegio de estudiar y poder llegar a este día. Mi mamá por su paciencia, compañía y amor en las situaciones difíciles. A mi papá por el esfuerzo de estudiar a mi lado cada noche, por sus consejos y apoyo que siempre me ha brindado.

A MIS HERMANOS:

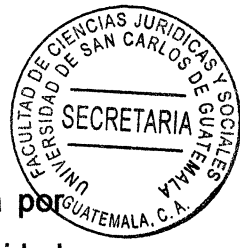
Jaime Ricardo por ser un hermano mayor ejemplar, por cuidarme y guiarme. A mi hermanita Karen Andrea por ser mi mejor amiga y adoración.

A MI FAMILIA:

Mis abuelos, tíos y primos, gracias por su apoyo incondicional. Especialmente a mi tío Carlos y abuelo Ricardo. A mi sobrina y cuñada por siempre apoyarme. Y a mi futuro esposo Juan Antonio, quien me brindo todo el apoyo y comprensión.

A MIS AMIGOS :

Gracias por su apoyo y momentos compartidos.



A:

La Universidad de San Carlos de Guatemala por ser la casa de estudios que me dio la oportunidad de crecer profesionalmente.

A:

La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por las enseñanzas brindadas a través de cada uno de los catedráticos durante mi vida estudiantil.



PRESENTACIÓN

La presente investigación se enmarca en el campo del derecho tributario, puesto que, desarrolla los principios, instituciones jurídicas y normas que regula la actividad tributaria del Estado, la cual consiste en la obtención de prestaciones comúnmente en dinero, llamadas tributos; principalmente, se estudia lo relativo al impuesto único sobre inmuebles, tributo que recae sobre el valor fiscal que tienen los bienes inmuebles. La investigación es de tipo cualitativo y corresponde al periodo del año dos mil cinco al año dos mil diecisiete, dentro del municipio de Guatemala, departamento de Guatemala.

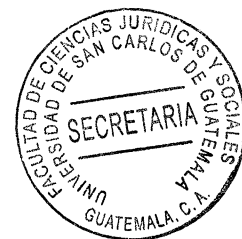
El objetivo de la investigación es el estudio y análisis de la aplicación del principio de legalidad en la elaboración de avalúos directos como medio de actualización del valor fiscal de los bienes inmuebles, por lo que, los sujetos de investigación, son la Municipalidad de Guatemala y la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas.

De esa cuenta, el aporte académico de esta investigación se centra en la necesidad de emitir un Reglamento, es decir una norma técnica de apoyo a la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles. La cual debe crearse bajo la observancia de los principios tributarios contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, y que tenga como fin regular el procedimiento de avalúos directos de bienes inmuebles.



HIPÓTESIS

La Municipalidad de Guatemala por la facultad que obtuvo al obtener la administración y la recaudación del impuesto único sobre inmuebles, por medio de la Dirección de Catastro y Administración del IUSI y a través de la Sección de Valuación Inmobiliaria Municipal, está realizando actualmente avalúos directos o unilaterales como forma de actualización del valor fiscal de los bienes inmuebles, basándose en los lineamientos contenidos en el manual de valuación inmobiliaria que establece el Artículo 16 de la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles (IUSI). Sin embargo, dicho manual carece de certeza, seguridad jurídica y carácter de observancia general en virtud que, por no ser un ordenamiento contemplado dentro de las normas jurídicas reconocidas como fuente del derecho tributario atenta contra el principio de legalidad fundamentado en la Constitución Política de la República de Guatemala.



COMPROBACIÓN DE HIPÓTESIS

Este trabajo se realizó en base a los métodos analítico, deductivo y documental, llevando a cabo un estudio exhaustivo en normas jurídicas, como la Constitución Política de la República de Guatemala, la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, así como la doctrina perteneciente a las fuentes del derecho tributario. Además se realizó un análisis a lo que contempla la Ley del IUSI relacionado con los avalúos directos como medio de actualización fiscal para la determinación del valor de los bienes inmuebles realizados por la Municipalidad de Guatemala.

Con la investigación planteada se comprobó la hipótesis, al establecer la vulneración al principio de legalidad por parte de la Municipalidad de Guatemala en la utilización del manual de valuación inmobiliaria como directriz para cambiar el valor fiscal de los bienes inmuebles. Por lo que, se determina la necesidad de la emisión de una norma reglamentaria que regule los lineamientos contenidos en el referido manual de valuación.



ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i

CAPÍTULO I

1. Tributos.....	1
1.1 Definición	1
1.2 Antecedentes históricos en Guatemala	3
1.3 Características o elementos	7
1.4 Clasificación.....	8
1.4.1 Impuestos.....	8
1.4.2 Arbitrios.....	11
1.4.3 Contribuciones especiales y contribuciones por mejoras	12
1.5 Relación jurídica tributaria u obligación tributaria	13
1.5.1 Naturaleza	14
1.5.2 Características.....	15
1.5.3 Elementos personales.....	16
1.5.4 Hecho generador.....	18

CAPÍTULO II

2. Derecho tributario	23
2.1 Concepto	23
2.2 Objeto	25
2.3 Naturaleza	26



2.4 Relación con otras ramas del derecho.	26
2.5 Posiciones doctrinarias respecto a la autonomía del derecho tributario	28
2.6 Fuentes	30
2.6.1 Jerarquía de las leyes como fuente del derecho tributario	31
2.7. Principios	33
2.7.1 Concepto	33
2.7.2 Principios constitucionales de la tributación en Guatemala.....	34

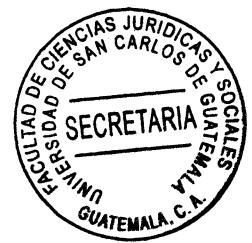
CAPÍTULO III

3. Impuesto único sobre inmuebles	41
3.1. Concepto	41
3.2 Antecedentes en Guatemala	42
3.3 Objeto	45
3.4 Sujetos del impuesto	45
3.5 Determinación de la base impositiva	47
3.5.1 Formas de actualizar el valor fiscal de los bienes inmuebles	48
3.5.2 Manual de valuación mobiliaria	50
3.6 La administración y recaudación en la ciudad de Guatemala.....	52
3.7 Exenciones	54
3.8 Pago del impuesto	55

CAPÍTULO IV



4. Principio de legalidad	57
4.1 Primacía de la ley contemplada en la Constitución Política de la República de Guatemala	57
4.2 Impuesto único sobre inmuebles y sus garantías procesales.....	62
4.3 Vulneración al principio de legalidad por parte de la Municipalidad de Guatemala en la elaboración de avalúos directos	63
4.4 Solución jurídica del procedimiento de valuación de inmuebles y su normativa aplicada	67
CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....	73
BIBLIOGRAFÍA	75



INTRODUCCIÓN

El derecho tributario o derecho fiscal es una rama del derecho público, que tiene como objetivo principal estudiar las normas jurídicas, a través de las cuales el Estado ejerce su poder tributario con el propósito de obtener de los particulares ingresos que sirvan para sufragar el gasto público.

Esta rama del derecho, dentro de sus funciones más importantes, cumple la función reguladora respecto de las potestades impositivas otorgadas al Estado, imponiendo una serie de parámetros legales a través de los cuales los órganos gubernamentales facultados ejerzan sus derechos y obligaciones sobre la colectividad, valiéndose para tal efecto de una serie de elementos denominados fuentes, de manera que se origina lo que es en sí el derecho tributario.

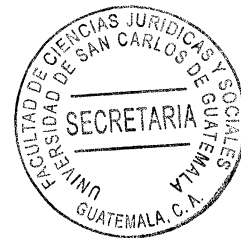
Por lo tanto, las fuentes del derecho, son aquellas directrices que constituyen los medios a través de los cuales la materia tributaria se origina, conforma y desarrolla; es por ello que esta investigación planteó como objetivo general determinar la vulneración del principio de legalidad en la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, en relación a la elaboración de avalúos directos como medio de actualización del valor fiscal de los bienes inmuebles. Dicho objetivo se alcanzó a través del estudio y análisis realizado a la referida Ley y los principios constitucionales aplicables.

La investigación se encuentra dividida por cuatro capítulos. El primero contiene todo lo relacionado a los tributos, antecedentes, clases, la obligación tributaria, el hecho generador, los elementos personales de la tributación; el segundo, abarca el derecho tributario, es decir, la rama del derecho que estudia lo relacionado a los tributos, priorizando en los principios y las fuentes del derecho tributario; el tercero por su parte, contempla un estudio al impuesto único sobre inmuebles, objeto, hecho imponible, haciendo énfasis tanto en la determinación y administración en la ciudad de Guatemala, así como a la forma de actualización del valor fiscal por parte de la Municipalidad de Guatemala; por último, en el cuarto se alcanza al objetivo de esta investigación, el cual



es determinar la vulneración al principio de legalidad en la elaboración de avalúos directos, y en base al estudio realizado en todo el contenido de este trabajo se presenta la solución jurídica sobre el procedimiento de avalúos y su normativa aplicada.

Los métodos utilizados fueron el analítico y el deductivo; por su parte las técnicas empleadas fueron la bibliográfica y documental. Debido a lo anterior, se concluyó que sí existe vulneración al principio de legalidad en la Ley del Impuesto Sobre Inmuebles, proponiendo como recomendación la emisión de una norma reglamentaria que desarrolle las directrices y lineamientos que se encuentran plasmados en el manual de valuación inmobiliaria, con ello otorgarle seguridad jurídica al procedimiento de valuación de bienes inmuebles a través del avalúo directo.



CAPÍTULO I

1. Tributos

Los tributos son ingresos de derecho público que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente, exigidas por la administración pública como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la ley vincula el deber de contribuir.

1.1 Definición

La etimología de palabra tributo deviene del latín *tributum*, que significa aquello que se tributa. Esta última palabra procede del verbo tributar, que significa entregar el vasallo al señor en reconocimiento del señorío una cantidad en dinero o en especie.

Dino Jarach reconoce al tributo como uno de los recursos que se ofrecen al Estado para lograr los medios pecuniarios necesarios para el desarrollo de sus actividades. Objetivamente el tributo pertenece, a los fenómenos de las finanzas públicas y es objeto de estudio por parte de la ciencia o de las ciencias que se ocupan de ellas, principalmente de las finanzas, política financiera y economía política.

Aunque no se olvida que la naturaleza objetiva del tributo es la de ser un recurso financiero del Estado, y que sus presupuestos técnicos, económicos y políticos tienen importancia para la correcta interpretación del fenómeno en su conjunto. El tributo se



caracteriza y se distingue frente a los otros recursos del Estado por ser coercitivo y de aplicación forzosa.

Por otra parte, "el impuesto es una prestación tributaria obligatoria *ex-lege*, cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos".¹

Asimismo, "los tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines".²

Ahora bien, se considera que tributo es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales como ingreso público. Los tributos han sido por años la forma que tiene el Estado de adquirir ingresos de forma obligatoria. Por lo tanto, la vital importancia del tributo radica en cubrir el gasto público y con ello poder alcanzar los fines del Estado.

En Guatemala la norma que regula la definición de tributos es el Código Tributario, en el que establece en el 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".

¹ De La Garza, Sergio F. **Derecho financiero mexicano**. Pág. 61.

² Villegas, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Pág. 67.



El Estado obtiene sus ingresos a través de la recaudación de dinero proveniente ~~casen~~ su totalidad de los tributos, se debe de acotar que también es el Estado el único facultado para crear tributos.

1.2 Antecedentes históricos en Guatemala

Los tributos son tan antiguos como el hombre mismo. Surgen a través de las ofrendas en especies y sacrificios de animales como agradecimiento a la bondad de los dioses. Además, los tributos se imponían a los pueblos que eran conquistados o sometidos a la voluntad de otros. Eran utilizados para agradecer y posteriormente se convirtieron en una forma de ocultar la esclavitud. A través de la historia han mantenido su característica principal de obligatoriedad de pago.

Desde la llegada de los españoles a América se comenzó a cobrar tributo a los nativos, siendo el primero en cobrar impuestos Cristóbal Colón, a quien años después se le quitó ese privilegio.

Al aumentar la población criolla, aumentaron también los impuestos para España. Entre los impuestos estaban: El alcabala, almojarifazgo, quinto real, estancos, tributo al Rey y el repartimiento, cada uno cumpliendo sus propias funciones.

Al término del periodo prehistórico existió una crisis que amenazó con suprimir la encomienda, después de la independencia, Mariano Gálvez decidió modificar la tributación quitándosela a la Iglesia, y como resultado de dicha acción perdió su gobierno.



En el siglo XIX se continuaba pagando el diezmo a la Iglesia, quien manejaba la educación y la salud, pero en 1871 entraron los liberales y asumieron el control tributario. Crearon otros impuestos como el del café y el ferrocarril, construyendo hospitales y escuelas.

La economía guatemalteca a mediados del siglo XX era relativamente simple y estaba compuesta por tres sectores: La producción de alimentos y materias primas para el consumo doméstico, los cultivos de exportación y una incipiente industria. Gran parte del producto nacional bruto provenía de la agricultura, especialmente de los productos de exportación como el café y el banano. El país dependía además del extranjero para adquirir mercancías manufacturadas que proporcionalmente dominaban la importación.

El sistema tributario de la década revolucionaria heredó del régimen anterior todos los defectos posibles, siendo la administración tributaria deficiente, los costos de la recaudación altos y la lentitud de los trámites facilitaba la evasión. La reorganización para optimizar los ingresos era necesaria. De ahí que ambos gobiernos revolucionarios emprendieran una reforma que no llegó a concretarse, aun cuando la reforma tributaria era un tema presente en la agenda del gobierno revolucionario desde sus primeros años.

El aumento tributario de mayor importancia durante el período revolucionario resultó del incremento del impuesto aplicable al café durante el gobierno de Juan José Arévalo en 1950, aunque el efecto de mejores precios ya se había hecho sentir en los ingresos de las fincas nacionales de café, expropiadas a los alemanes durante el gobierno de Jorge



Ubico. Los ingresos por aranceles aplicados a las importaciones también aumentaron, aunque en menor medida. Lo mismo puede decirse de los impuestos selectivos.

El siglo XX fue vital para la tributación en Guatemala, ya que se comenzó a recaudar de forma homogénea y general. Varias empresas recibieron exenciones fiscales para favorecer a la industria. A mitad de este siglo se crearon nuevos tributos, gracias a que la industria había crecido de forma considerable. Y, a principios del siglo XXI se creó la reforma tributaria, por ser la tributación en el país insuficiente.

En 1983, debido a la crisis económica que existía en ese momento, el gobierno planteó una reforma tributaria que incluía un nuevo impuesto indirecto, el impuesto al valor agregado (IVA). A pesar de la oposición del sector privado, se promulgó la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto número 72-83 del Congreso de la República de Guatemala, que contenía las disposiciones relativas a este nuevo gravamen.

Entre 1984 a 1990 cobraron vida diversas reformas tributarias para incrementar la carga tributaria, en esos años ya existía una crisis económica y fiscal lo que tenía como resultado un sistema tributario vulnerable, por lo que con la llegada de cada gobierno se trataba de una nueva reforma tributaria.

Durante el gobierno de Álvaro Arzú, en el año 1997 se emprendió una reforma tributaria, que obedecía al compromiso adquirido con elevar la carga tributaria al 8.5% del producto interno bruto. El paquete tributario fue rechazado especialmente por el sector privado debido al impuesto sobre inmuebles. Cuando el impuesto único sobre inmuebles entró



en vigencia, hubo protestas del sector privado, así como de organizaciones campesinas, sindicales y populares. Ante las presiones recibidas la ley fue derogada y se emitió un nuevo Decreto en marzo de 1998.

Como parte de las medidas para incrementar la carga tributaria y fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, se aprobó en febrero de 1998 la Ley de Creación de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT). Dicha ley asignó una variedad de funciones relacionadas con el régimen tributario, como la aplicación de la legislación; la recaudación, control y fiscalización de los tributos, excepto lo recaudado por las municipalidades y la administración del sistema aduanero, el combate a la evasión y la elusión fiscales, entre otras.

En los últimos diez años, el incremento de la recaudación ha permitido un aumento gradual de la carga tributaria. Durante los años de 1996 a 2003 la carga tributaria se incrementó, mientras que a partir de 2004 se redujo levemente. En el año 2006 se alcanzó una carga tributaria del 11.8%. En ese período continuó consolidándose el impuesto al valor agregado como la fuente de ingresos más importante, a ello también contribuyó el fortalecimiento de la administración tributaria, primero con la constitución de la Superintendencia de Administración Tributaria y luego con la aprobación de la Ley Anti-Evasión que por medio del sistema de retenciones fortaleció la recaudación del impuesto al valor agregado e, indirectamente, del impuesto sobre la renta.

Sin embargo, persisten algunas debilidades que no han permitido que la carga tributaria aumente significativamente. Como consecuencia, Guatemala se encuentra entre los



países de América latina con la tasa impositiva más baja, afectando directamente la recaudación, esto derivado de las exenciones fiscales y los bajos porcentajes que se encuentran vigentes del pago de impuestos, provocando poca inversión o casi nula inversión social.

Se puede determinar que desde el inicio de la era democrática los distintos gobiernos han pretendido realizar reformas fiscales, sin éxito. Aunque sí han existido cambios, pero aun así, dichos cambios han sido temerosos, manteniendo privilegios y favoreciendo empresarios. Las penas por evasión y robo de impuestos son benévolas provocando la comisión de estos delitos, especialmente por los grandes empresarios.

1.3 Características o elementos

Las características más importantes de los tributos son:

- a) Son prestaciones en dinero: La economía monetaria tiene como característica que las prestaciones sean en dinero, tal y como lo establece el Artículo 9 del Código Tributario.
- b) Exigidas en ejercicio del poder de imperio: La coacción es uno de los elementos esenciales del tributo, es decir, la facultad que tiene el Estado de compeler al contribuyente al pago de la prestación requerida, es decir, potestad tributaria.
- c) En virtud de una ley: No hay tributo sin ley previa que lo establezca, lo cual resulta un límite formal a la coacción.



- d) Para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines: El objetivo que tiene el cobro del tributo es obtener ingresos para cubrir los gastos y satisfacer las necesidades públicas.

1.4 Clasificación

El Estado de Guatemala para garantizar a todos los habitantes del país los derechos inherentes a las personas, derechos constitucionales, necesita contar con recursos que provienen, en su mayor parte, de los tributos pagados por la población. En Guatemala los tributos se clasifican, según el Artículo 10 del Código Tributario en: Impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras. Los cuales se analizan a continuación.

1.4.1 Impuestos

“Los impuestos son prestaciones en dinero, al Estado y demás entidades de Derecho Público, que las mismas reclaman en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas”.³

El impuesto se puede considerar como el tributo exigido por el Estado a las personas que se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos impositivos, siendo

³ Flores Zavala, Ernesto. **Elementos de finanzas públicas mexicanas**. Pág. 33.



aquellas circunstancias cuya realización origina la obligación tributaria. Lo que caracteriza a los impuestos es la coercitividad, esa obligatoriedad que lleva implícita y que tiene como objeto financiar al Estado. Por lo que se puede considerar que la satisfacción de las necesidades públicas es la razón de ser de los impuestos.

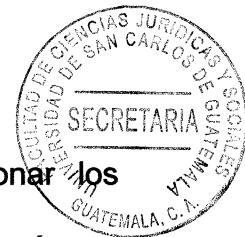
Por otro lado, “el impuesto es una parte de la renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas, distrayéndola de las partes alícuotas de aquella renta propiedad de las economías privadas y sin ofrecer a éstas compensación específica y recíproca de su parte”.⁴

El Código Tributario otorga una definición de impuesto en el Artículo 11, el cual establece: “Es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.”

Los tipos de impuestos que existen son los siguientes:

- a) **Impuestos directos:** Estos impuestos gravan el ingreso, la riqueza, el capital o el patrimonio y afectan en forma directa al sujeto del impuesto. Es decir, que son aquellos en que la ley tributaria señala a un sujeto como obligado al pago y elimina la existencia de terceros. Se encuentra el sujeto que tiene la facultad de cobrar, en otras palabras, el Estado, y el sujeto que realiza el hecho generador de la obligación tributaria.

⁴ Rosas Aniceto, Roberto Santillán. **Teoría general de las finanzas públicas y el caso de México.** Pág. 5.

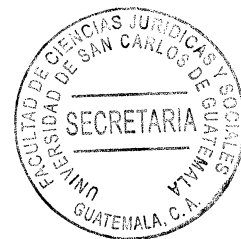


Dentro de los impuestos directos en Guatemala se pueden mencionar los siguientes: Impuesto sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos; impuesto sobre la renta; impuesto único sobre inmuebles; y el impuesto sobre herencias, legados y donaciones entre otros.

- b) Impuestos indirectos: Gravan el consumo de bienes y servicios. Se denominan indirectos porque los mismos son trasladados en cada eslabón de la cadena productiva, de importador a productos, y de distribuidor al consumidor final que será el auténtico contribuyente.

Son aquellos impuestos que una persona debe pagar por el hecho de consumir o utilizar algo. Afectan a todos los ciudadanos por igual, es decir, todos pagan el mismo porcentaje de impuesto, independientemente de cuál sea el poder adquisitivo; ya que lo que se grava es el consumo o el uso. Teóricamente son los más eficientes de recaudar, debido a que es el vendedor o distribuidor el que recauda y cobra el impuesto a la persona o entidad que compra los bienes o servicios. Esta es la gran diferencia con los impuestos directos.

Dentro de los impuestos indirectos establecidos en Guatemala se encuentran: Impuesto al valor agregado; impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo; impuesto sobre la distribución de bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas; impuesto al tabaco y sus productos; impuesto a la distribución de cemento, impuesto de timbres fiscales y papel sellado especial para protocolos entre otros.



1.4.2 Arbitrios

El Código Tributario brinda una definición legal de arbitrio en el Artículo 12: “Arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades.”

Es un pago pecuniario, obligatorio y definitivo que establecen las municipalidades para percibir los ingresos que le permitan cumplir con sus obligaciones. Los arbitrios conllevan la contraprestación de un servicio público y buscan satisfacer alguna necesidad, son de carácter permanente.

Los arbitrios son impuestos sobre los bienes y servicios a favor de las propias municipalidades, este tipo de gravamen recae principalmente sobre el ejercicio de una actividad productiva o sobre la posesión de bienes que generan renta. Muchos de estos arbitrios provienen desde la época colonial los cuales se calculan sobre las medidas antiguas como: docena, ciento, red, carga o bulto, lo cual dificulta su recaudación por la ambigüedad que esto representa.

Las municipalidades del país son las encargadas de recaudar y de administrar el dinero de los arbitrios, ahora bien, si estas no tienen la capacidad de realizarlo, el Ministerio de Finanzas Públicas es quien cumple con dichas funciones.

Las características principales de los arbitrios son las siguientes:

- a) Es un pago pecuniario, porque el pago es siempre en dinero.



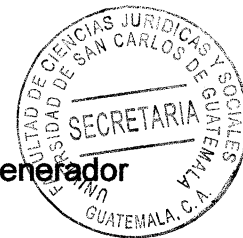
- b) Es un pago obligatorio, ya que todos los vecinos de dicha circunscripción territorial están en la obligación de pagar los arbitrios que establecen las municipalidades.
- c) El arbitrio tiene que estar establecido en la Ley.
- d) El arbitrio es de ámbito territorial restringido y de acuerdo a su territorio. Todo vecino está en la obligación de contribuir con los gastos que efectuará el municipio de conformidad con los ingresos que percibe y debe ser conocido por el vecino en relación a la cuantía, forma y época de pago.

1.4.3 Contribuciones especiales y contribuciones por mejoras

En el ordenamiento jurídico guatemalteco, el Código Tributario en el Artículo 13 regula que: “Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales”.

Para entender la diferencia entre los tributos y las contribuciones, se debe comprender en qué consiste el hecho generador, el cual es el presupuesto establecido en la ley que da nacimiento a la obligación tributaria, este supuesto determina la obligación pecuniaria y por tanto la imposición del pago de un monto dinerario al Estado.

En relación a la contribución especial, el hecho generador provoca beneficios para el contribuyente, ya que las autoridades realizan obras públicas contra prestación de



servicios provenientes del Estado. Por lo tanto, el objetivo principal del hecho generador de la contribución especial es tener como beneficiario directo al contribuyente.

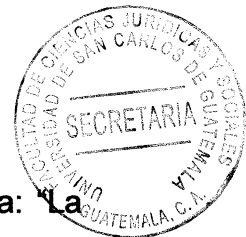
La contribución especial por mejoras tiene sus especiales características en la temporalidad, porque estas estarán vigentes hasta la terminación de la obra, la cual provocará incremento en la plusvalía del inmueble del contribuyente.

En conclusión, la contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.

1.5 Relación jurídica tributaria u obligación tributaria

Es la relación que surge entre el sujeto activo y sujeto pasivo derivado de una ley tributaria, pero debe existir un hecho generador. Es decir, es la relación que nace cuando el obligado a pagar se ubica dentro del hecho generador que establece la ley como condición para que exista la obligación de pagar el tributo.

Sergio Francisco de la Garza sostiene que, de la realización del presupuesto legal o hecho imponible, es decir el hecho generador, surge la relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales que son el sujeto activo y el sujeto pasivo, y en el centro el contenido, que viene a ser la presentación del tributo.



El Código Tributario regula en el Artículo 14 un concepto de obligación tributaria: “La obligación cual constituye un vínculo jurídico, 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.”

La obligación tributaria esta intrínsecamente relacionado al vínculo jurídico entre el contribuyente y el ente recaudador de impuesto, en este caso, la Administración Tributaria. El vínculo jurídico, es la relación necesaria para el cumplimiento de una obligación entre el Estado como sujeto activo de esta relación y el sujeto pasivo o contribuyente cuando surge el hecho generador.

Por lo tanto, la obligación tributaria consiste en aquel deber jurídico que tiene una persona ya sea individual o jurídica, de contribuir al gasto público cuando realiza el presupuesto de hecho o hipótesis que contempla la ley, y con ello da nacimiento al tributo de manera proporcional.

1.5.1 Naturaleza

La relación jurídica tributaria corresponde al derecho público independientemente que tenga origen en los actos del derecho privado. Debido a que constituye una institución autónoma y corresponde al vínculo que se crea entre el Estado y los contribuyentes,



como consecuencia del ejercicio del poder de exigir el pago de los tributos por parte del Estado.

Desde el punto de vista doctrinal la naturaleza de la obligación tributaria puede ser:

- a) Compleja: En virtud, que el contribuyente no solo se debe de encontrar dentro del hecho generador para que nazca la obligación de pagar, sino que hay una serie de actividades que el sujeto pasivo tiene que realizar para que la obligación este cumplida. Es decir, aunque se quiera facilitar el pago del impuesto, si no se está cumpliendo con las condiciones accesorias de la obligación, esta obligación no está cumplida en su totalidad.
- b) Simple: La relación jurídica tributaria es simple, debido a que solo se necesita que el sujeto pasivo cumpla con el hecho generador y con ello resulte la obligación, las demás circunstancias son accesorias, por lo tanto, se pueden cumplir o no.

1.5.2 Características

Las características principales de la relación jurídica tributaria son:

- a) La existencia del destinatario legal tributario: Todas las leyes tributarias deben señalar quién es el obligado al pago del impuesto, es decir, tiene que haber un sujeto en el cual recae el cumplimiento de la obligación tributaria.



- b) El destinatario legal tributario debe ser un particular: Busca gravar la economía de los particulares porque debe originarse de la generación de la riqueza, no gravando la economía de sus mismos órganos o entre el Estado.

- c) Es central y principal: Debido a que su existencia no depende de la existencia de otra y desde el momento que se cumple con el hecho generador nace la obligación del pago del impuesto como obligación principal.

1.5.3 Elementos personales

Al analizar los elementos de la relación jurídica, se estima que: “Desde un punto de vista eminentemente jurídico, la obligación tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual, una persona llamada deudor está obligada para con otra, llamada acreedor, a una prestación determinada”.⁵

En este sentido, los elementos de la obligación tributaria son:

- a) Sujeto activo: Es la parte a cuyo favor está el derecho correspondiente. El Estado es el sujeto activo de la relación jurídica tributaria y es el acreedor del impuesto a que está obligado a pagar el sujeto pasivo, por tanto quien administre el dinero recaudado siempre será el sujeto activo.

⁵ Enrique de León, Miriam. **Resultados de la descentralización del impuesto único sobre inmuebles.** Pág. 15.



El Artículo 17 del Código Tributario regula la definición legal de sujeto activo como:
“Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo.”

El sujeto activo de la obligación tributaria, tratándose de una relación de deuda, será siempre el ente público titular de las potestades administrativas de gestión del tributo, independientemente de que este ente ostente o no la titularidad de la potestad normativa sobre el tributo de que se trate, o de que tenga potestad financiera sobre el producto recaudatorio del tributo.

“El impuesto, como cualquier otro tributo una vez que se ha llevado a cabo el presupuesto de hecho previsto por la ley impositiva, es decir que se ha llevado a cabo el hecho generador, surge la obligación fiscal y, por tanto, hay un sujeto activo y uno pasivo, el activo siempre será el Estado, ya que solamente él, como ente soberano, esta investido de la potestad tributaria, que es uno de los atributos de esa soberanía”.⁶

En términos generales, el sujeto activo de la relación jurídica tributaria es el Estado, ahora bien de forma específica podrían ser las municipalidades, para el caso de recaudación del impuesto único sobre inmuebles, en virtud que son las propias municipalidades quienes lo recaudan, administran y ejecutan.

⁶ Rodríguez Lobato, Raúl. **Derecho fiscal**. Pág. 131.



- b) **Sujeto pasivo:** Para algunos tratadistas, el sujeto pasivo es el individuo que está obligado al pago. Es la persona física o jurídica sobre la que recaen las obligaciones tributarias, debido a que se encuentra en la situación que señala la Ley como hecho generador de la prestación que el Estado tiene derecho a percibir. Se trata del deudor frente al fisco.

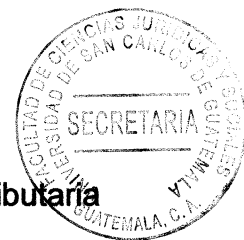
En el ordenamiento jurídico guatemalteco, específicamente en el Artículo 18 del Código Tributario de Guatemala, se define al sujeto pasivo como, “el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable.”

En conclusión, se puede establecer que el sujeto pasivo es el obligado a cumplir con la obligación tipificada en la ley, en tal virtud debe de efectuar la prestación pecuniaria o dineraria al Estado como sujeto activo de la relación jurídico-tributaria.

1.5.4 Hecho generador

El hecho imponible precisa el objeto del tributo y provoca el nacimiento de la obligación tributaria. El término hecho imponible fue acuñado por el argentino Dino Jarach, quien sobre la denominación empleada opina que es un hecho sobre el que recae el gravamen el cual define la ley.

El hecho generador es definido como “.... el hecho jurídico tipificado previamente en la ley, en cuanto síntoma o indicio de una capacidad contributiva y cuya realización



determina el nacimiento de una obligación tributaria. Entiéndase por obligación tributaria como el vínculo jurídico que nace de un hecho, acto o situación, al cual la ley vincula la obligación del particular (persona física o jurídica) de pagar una prestación pecuniaria. Dicha ley tiene su fundamento en la potestad soberana del Estado, que acuerda a éste el derecho de imposición y de coerción”.⁷

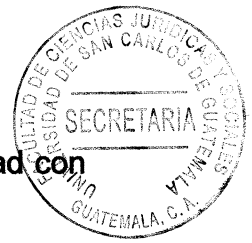
De la anterior definición, se puede determinar que el hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

El hecho generador es el mecanismo del cual se vale la ley para crear la relación jurídico tributaria con el sujeto pasivo, pues la ley por sí sola no puede cumplir con este fin; esto, debido a que la norma basada en el principio de generalidad no puede indicar dentro de su ordenamiento a los deudores individuales del tributo, por tal razón se sostiene la denominación de hecho imponible.

El Código Tributario establece la definición de hecho generador en el Artículo 31 como: “Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.”

El Artículo anterior es fundamental para establecer los límites de la administración pública, porque no puede realizar ningún tipo de cobro dinerario que no establezca la ley,

⁷ Pérez de Ayala. José Luis. **Derecho tributario**. Pág. 7.



ya que los tributos se deben crear por medio de una norma jurídica de conformidad con el procedimiento legislativo.

Se considera que el hecho generador ocurre y produce efectos, cuando el presupuesto legal esté constituido sólo por hechos materiales, nace desde el momento en que se hayan realizado todas las circunstancias y elementos integrantes de él; y, en los casos en que el presupuesto legal comprenda hechos, actos o situaciones de carácter jurídico, surgirá desde el momento en que estén perfeccionados o constituidos.

En el Artículo 32 del Código Tributario se establecen los parámetros bajo los cuales nace el hecho generador, siendo estos los siguientes:

- a) “En los casos en que al presupuesto legal esté constituido sólo por hechos materiales, desde el momento en que se hayan realizado todas las circunstancias y elementos integrantes de él, necesarios para que produzca los efectos que normalmente le corresponden.
- b) En los casos en que el presupuesto legal comprenda hechos, actos o situaciones de carácter jurídico, desde el momento en que estén perfeccionados o constituidos, respectivamente de conformidad con el derecho que les es aplicable.”

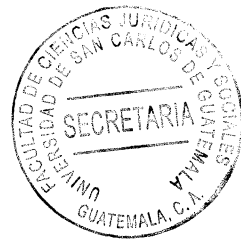
Para concluir, el tributo es una prestación que se paga comúnmente en dinero y se crea a través de una ley, por lo que es de carácter obligatorio. Es la cantidad de dinero que todos los ciudadanos deben pagar al Estado con el fin de proveer fondos y con ello



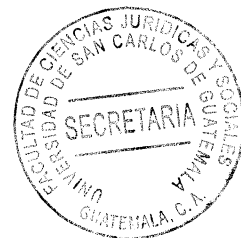
sostener el gasto público. Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras. El único facultado para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria es el Estado, debido al poder soberano que ostenta sobre la población. El pago de los tributos se corrobora por medio del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias formales, pues de ellas nace el vínculo jurídico tributario que liga al contribuyente con la administración tributaria al momento de realizarse el hecho generador.

El carácter coactivo de los tributos está presente en su naturaleza desde su nacimiento. Debido que el tributo se impone unilateralmente por los agentes públicos, es decir por el Estado a través del Congreso de la República de Guatemala, de acuerdo con los principios constitucionales y reglas jurídicas aplicables, sin que concurra la voluntad del sujeto pasivo, al que se le obliga cumplir con el pago del tributo.

El fin primordial de la tributación, es el de obtener los ingresos necesarios para el cumplimiento de los fines del Estado. Sobre todo que, en la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 135, literal e), establece que es obligación de todos los ciudadanos contribuir con los gastos públicos. Los tributos constituyen la más importante clase de ingresos del Estado para obtener los medios económicos que le permitan realizar sus fines, entre los que se encuentra la prestación de los servicios públicos y la satisfacción de las necesidades generales, que constituyen lo que se conoce como bien común, regulado en el Artículo 1 de la Constitución Política de la República de Guatemala.



CAPÍTULO II



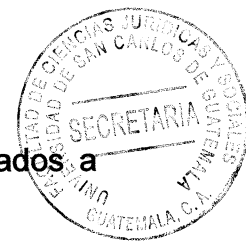
2. Derecho tributario

El derecho tributario es la parte del derecho encargado del estudio de la relación jurídica tributaria entre Estado y contribuyente, y todas aquellas situaciones producto de este vínculo. El análisis del derecho tributario como ciencia, pretende involucrar sistemáticamente los elementos básicos propios de la tributación. La importancia de la doctrina en materia tributaria tiene su verdadero alcance en los principios tributarios, siendo el área encargada de estudiar el origen de los lineamientos contenidos en la norma de mayor jerarquía, es decir, la Constitución Política de la República de Guatemala. Por otro lado, es precisamente en esta norma donde se asienta el origen de la tributación y, por lo tanto, de la potestad y la relación tributaria.

2.1 Concepto

La palabra tributario proviene de *Tributarios*, que se refiere a los tributos, carga o la obligación de tributar y consiste en la obligación de entregar al Estado una cantidad de dinero para las necesidades de la sociedad.

El derecho tributario se puede definir como: "El conjunto de normas jurídicas que reglamentan la determinación de los tributos, entendidos por las contribuciones o



aportaciones económicas que legalmente los ciudadanos se encuentran obligados a efectuar en favor del Estado”.⁸

Así también, se le conoce al derecho tributario como, “el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos. Contemplando el contenido del derecho tributario en general, puede observarse que comprende dos grandes partes: una primera parte, o parte general, donde están comprendidas las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos, y una parte especial que contiene las disposiciones específicas sobre los distintos gravámenes que integran un sistema tributario”.⁹

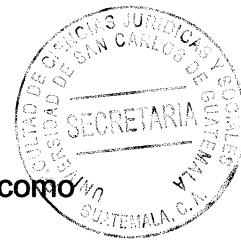
Del mismo modo, el derecho tributario es, “la rama del Derecho Financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado en las relaciones de este con los particulares y en las que se generan entre estos últimos.”¹⁰

Otros autores definen al derecho tributario de la manera siguiente: “Conjunto de normas jurídicas relativas al establecimiento de los tributos, a la relación jurídica tributaria principal y a las accesorias, y a las que aseguran recaudación de los tributos. El Derecho Tributario nace por un proceso histórico constitucional; en el ejercicio del poder fiscal, o sea del poder imperio en lo que se refiere a la imposición de los tributos, puede ejercerse

⁸ Arrijoja Vizcaino, Adolfo. **Derecho fiscal**. Pág. 4.

⁹ Villegas. **Op. Cit.** Pág. 119.

¹⁰ Giulliani Fonrouge, Carlos. **Derecho financiero**. Pág. 40.



únicamente a través de la ley, donde se encuentra la base del Derecho Tributario como tal y la base del Derecho Constitucional moderno”.¹¹

En conclusión, en relación a las definiciones anteriores se determina que el derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas que forman parte del derecho público, que regula todo lo referente a la creación y recaudación de los tributos, desde su nacimiento hasta su extinción, así como todas las relaciones que surgen o derivan de la existencia de la obligación tributaria, los cuales tienen como fin servir para cubrir las necesidades del Estado.

2.2 Objeto

El derecho tributario tiene como objeto principal la relación jurídica tributaria, la cual se refiere a la obligación de dar, en este caso pagar el tributo; existiendo a su vez las obligaciones accesorias las cuales constan en intereses o suplementos de los impuestos. Por otro lado, existe una relación sustantiva o material que es la relación de dar el tributo propiamente dicho.

Consiguientemente, se puede concluir que el objeto el derecho tributario consiste en estudiar y analizar las diversas normas jurídicas que regulan la relación jurídica, en virtud de la cual el Estado exige de los particulares sometidos a su autoridad o potestad

¹¹ De la Garza. **Op. Cit.** Pág. 20.



soberana la entrega de determinadas prestaciones económicas para sufragar los gastos públicos y con ello cumplir con el fin supremo que es el bien común.

2.3 Naturaleza

En relación a la naturaleza se puede indicar que: “ El derecho tributario y sus relaciones son de derecho público, partiendo del supuesto de la existencia de principios propios que son diferentes a los existentes en todas ramas del derecho; en el derecho tributario uno de los sujetos siempre es de Derecho Público. Las obligaciones civiles, mercantiles, etc., nacen de la concurrencia libre de la voluntades; en cambio en el Derecho Fiscal las obligaciones nacen de la Ley, independientemente de que exista libre voluntad de las partes, especialmente del sujeto pasivo del impuesto”.¹²

En conclusión, la naturaleza jurídica del derecho tributario es pública, debido a, las relaciones jurídicas que nacen entre los particulares y el Estado, como consecuencia de la obligación que tienen los contribuyentes a cumplir con el pago de los tributos.

2.4 Relación con otras ramas del derecho

“El derecho tributario es la rama más compleja del Derecho, ya que hay muchas soluciones que derivan de otras ramas como lo son la del Derecho Constitucional, Penal,

¹² Porras y López Armando. **Derecho fiscal, aspectos jurídicos y contables**. Pág. 34.



Civil, Mercantil, Procesal, entre otras, ya que exige constantes estudios y criterios de juristas, para la solución de problemas específicos”.¹³

Para poder comprender la relación del derecho tributario con cada una de las ramas del Derecho se debe de estudiar en sus diferentes ángulos.

- a) Derecho constitucional: Tiene fundamento jurídico dentro del sistema normativo del Estado, a través de los preceptos constitucionales que determina la potestad tributaria del Estado.
- b) Derecho civil: El derecho tributario toma del derecho civil conceptos, entre los que se pueden mencionar obligación, sujetos de la obligación, responsabilidad, residencia, pago, prescripción, compensación entre otros.
- c) Derecho mercantil: Debido a que toma conceptos como sociedad mercantil, empresa, títulos de crédito.
- d) Derecho procesal: El derecho tributario ha tomado los principios e instituciones relativos tanto a los procedimientos para el control de legalidad de los actos del fisco, recursos administrativos, como el procedimiento administrativo de ejecución.
- e) Derecho internacional: Porque estudia las normas que rigen las relaciones entre los Estados para delimitar las soberanías nacionales y coordinar los métodos que eviten

¹³ Margain Manautou, Emilio. **Introducción al estudio del derecho tributario mexicano**. Pág. 22.



la doble imposición, la evasión y organizar formas de colaboración entre los países para mejorar sus legislaciones tributarias.

- f) Derecho penal: Aunque su relación es menor frente a otras ramas, también se aplican las leyes penales a los delitos relacionados con la apropiación de dineros públicos recaudados por los particulares o por los mismos funcionarios públicos.

2.5 Posiciones doctrinarias respecto a la autonomía del derecho tributario

Se denomina autónomo o autónoma a una persona que puede desenvolverse sin ayuda externa. El término también puede aplicarse a un elemento, a un proceso, etc. Es decir que, puede utilizarse en una gran pluralidad de contextos, siempre aludiendo a la cualidad de ser independiente.

Muchos autores sostienen que el derecho tributario sí es una rama del derecho autónoma; sin embargo, existen diferentes posturas, donde se cuestiona si existe autonomía del derecho tributario o proviene de otras ramas del derecho, tales teorías son:

- a) Corriente anti- autónómica: Establece que el derecho tributario es parte del derecho civil, debido a que adopta instituciones jurídicas propias del derecho civil. Más aún, quienes sostienen esta tesis señalan que el concepto más importante en el derecho tributario es la obligación tributaria y que dicha obligación tiene sus bases en el derecho privado.



Además, la corriente anti-autonómica señala que el derecho tributario es parte del derecho administrativo, ya que la actividad del Estado destinada a la obtención de recursos, entre ellos los tributos, es una función administrativa típica que no difiere de las demás actividades públicas del Estado regidas por el derecho administrativo.

Por último, se considera que el derecho tributario forma parte del derecho financiero, en virtud que este último regula la actividad financiera, los ingresos y egresos fiscales, de un Estado. Por lo tanto, siendo los tributos uno de los principales ingresos fiscales, el derecho tributario formaría parte integrante del derecho financiero, sin reconocerse su autonomía.

- b) Corriente autonómica: Respecto a la autonomía del derecho tributario, el vocablo autonomía debe ser utilizado en el sentido de características particulares de determinados conjuntos de normas, o sectores de derecho positivo, que sirven para diferenciarlos entre sí, dentro de la unidad del derecho. Asimismo, se puede decir que la autonomía de un sector nunca puede significar total libertad para regularse íntegramente por sí solo. La autonomía no puede concebirse de manera absoluta, sino que cada rama del derecho forma parte de un conjunto del cual es porción solidario.

La corriente autonómica sostiene que el derecho tributario para ser totalmente autónomo debe gozar de autonomía estructural u orgánica, autonomía conceptual o dogmática, autonomía teleológica y autonomía didáctica.



Para la presente investigación, se puede concluir que el derecho tributario guatemalteco no es autónomo en su totalidad, en virtud que sus normas procesales remiten a otros ordenamientos jurídicos para poder aplicarlas.

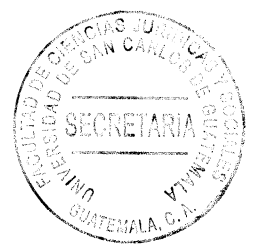
2.6 Fuentes

La palabra fuente, deriva del latín *fons*, *fontis* que de manera metafórica, significa: manantial de aguas que brota de la tierra. Es definido como todo aquello que es origen de otra cosa, o de donde surge, su causa.

Las fuentes del derecho son los actos o hechos pasados de los que deriva la creación, modificación o extinción de normas. En efecto, son consideradas como generadoras del derecho y como reveladoras del mismo, por lo que en sentido figurado se llaman fuentes del derecho a las diversas formas de manifestarse las normas jurídicas.

De conformidad con el Artículo 2 del Código Tributario las fuentes del ordenamiento jurídico tributario y el orden de jerarquía son: “Las disposiciones constitucionales, las leyes, los Tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley y los Reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.”

Por lo tanto, se puede establecer que la única fuente del derecho tributario es la ley, base sobre la cual el Estado hace uso de su potestad tributaria, en la creación, imposición y recaudación de los tributos.



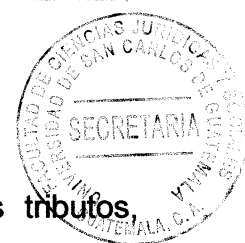
2.6.1 Jerarquía de las leyes como fuente del derecho tributario

La jerarquía de las normas jurídicas, es la gradación que por orden de importancia guardan entre sí los preceptos de un ordenamiento jurídico. El rango que ocupan las leyes está determinado por la importancia que cada una tiene con relación a las demás normas jurídicas. Y que esta importancia está sujeta a aspectos de tipo formal en cuanto a su creación, contenido general, especial y desarrollo de aplicación. En el derecho tributario guatemalteco la jerarquía de las leyes es la siguiente:

- a) **Norma constitucional:** La Constitución Política de la República de Guatemala forma el eje fundamental del derecho tributario, ya que establece los fundamentos básicos, principios, derechos, obligaciones y procedimientos bajo los cuales se estructura esta rama del derecho, siendo por ende una disposición de obligatorio cumplimiento, que no puede obviarse en ninguna circunstancia.

- b) **Norma ordinaria:** Son aquellas que desarrollan y describen el contenido de las normas constitucionales y por esta razón contienen principios de orden constitucional. Son estar creadas dentro de un Estado de derecho. La ley en el sentido formal, es la manifestación de la voluntad del Estado, emitida por los órganos a los que la Constitución confía la tarea legislativa, que en el caso de Guatemala es el Organismo Legislativo.

Dentro de las normas ordinarias se encuentra el Código Tributario, el cual regula de manera concreta la forma de estructura y desarrollo del sistema tributario del Estado



de Guatemala. Contempla las disposiciones generales de todos los tributos, impuestos, tasas, arbitrios, y las relaciones que de la aplicación de las propias normas del derecho fiscal se ocasionen. Por tal razón, se afirma que el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, es una norma base que desarrolla los supuestos esenciales bajo los cuales se debe estructurar el sistema de tributos del Estado de Guatemala.

- c) **Decretos ley:** Surten efectos como las leyes ordinarias con la diferencia que fueron creados en un Estado de facto, consecuencia de un golpe de Estado , cuando se violenta o se rompe la vigencia del texto constitucional y la función legislativa no es ejercitada por el Organismo Legislativo, sino por un Jefe de Estado o Junta de Gobierno.

- d) **Tratados internacionales y Convenios:** Los Tratados internacionales son aquellos acuerdos formales entre dos o más países, naciones o repúblicas, mediante los cuales se acuerda, crear, modificar o extinguir derechos u obligaciones. Son aquellos que se aprueban en el último nivel de la estructura legislativa del Estado, ambos tienen que estar aprobados por el Congreso de la República de Guatemala.

- e) **Reglamentos:** Es un conjunto de supuestos jurídicos abstractos y de carácter obligatorio que son expedidas por el poder ejecutivo con la finalidad de regular la aplicación de una ley en particular, es considerado formalmente ejecutivo pues es creado directamente por el poder ejecutivo y materialmente legislativo ya que se encarga de regular la observancia de una ley, así como complementar su aplicación



para supuestos jurídicos específicos. Son aquellos que establecen los procedimientos para que se cumplan las leyes contenidas en las normas ordinarias o decretos leyes, el reglamento no puede ir más allá de ese contenido.

2.7 Principios

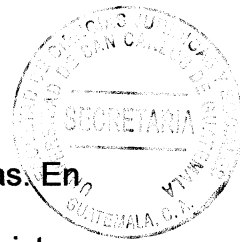
Son conceptos o proposiciones de naturaleza axiológica o técnica que orientan la estructura, la forma de operación y el contenido mismo de las normas, y del propio derecho como totalidad. En términos generales, se puede establecer que los principios señalan aquellas conductas que se consideran valiosas y, por tanto, deben ser realizadas. Constituyen un tipo de normas que orientan la acción prescribiendo o prohibiendo algo.

2.7.1 Concepto

Los principios son definidos como: “Aquellas proposiciones más abstractas que dan razón, o prestan base y fundamento al derecho”.¹⁴ Por principios se entiende como la base del ordenamiento jurídico, la parte eterna y permanente del derecho, sobretodo el factor cambiante y mutable que termina la evolución jurídica.

Los principios son ideas sintéticas, directrices que sirven a manera de principales generales de todo cosmos o dimensión del conocimiento. Son conceptos o proposiciones

¹⁴ Arce y Florez-Valdés, Joaquín. **Los principios generales del derecho y su formulación constitucional.** Pág. 63.



que inspiran e informan la creación, modificación y extinción de las normas jurídicas. En el derecho tributario estos existen por ser límites a la potestad tributaria, es decir, existen como control del poder del Estado para crear, modificar y extinguir tributos. Así, la determinación del contenido de los principios tributarios tiene un ámbito específico, que es la potestad tributaria del Estado. En consecuencia, a través de estos principios se subordina al propio Estado a la voluntad general de la sociedad, protegiendo a la sociedad de cualquier arbitrariedad del uso del poder estatal en el ejercicio de su potestad tributaria.

Por eso los principios tributarios son el límite del poder tributario del Estado, a fin de que no se vulnere los derechos fundamentales de la persona, ni se colisione con otros sectores y potestades con las cuales se debe coexistir. Estos derechos fundamentales están preferentemente en el derecho a la propiedad privada y a la riqueza, porque como se sabe, los tributos son una afectación a la riqueza de las personas.

2.7.2 Principios constitucionales de la tributación en Guatemala

Los principios en materia tributaria contemplados en la Constitución Política de la República de Guatemala son el principio de legalidad, principio de justicia y equidad, principio de capacidad contributiva o capacidad económica, principio de igualdad y generalidad, principio de no confiscación y el principio de la no doble tributación o múltiple tributación, los cuales se analizan seguidamente.



a) Principio de legalidad

En latín este principio es expresado bajo la siguiente frase: *Nullum tributum sine lege*, que significa **no hay tributo sin ley**, y postula que, para ser aplicado un tributo legalmente en el país, debe estar establecido en una ley que adicionalmente debe determinar sus bases de recaudación, así mismo le corresponde a la ley establecer requisitos y otros elementos necesarios para el cumplimiento de lo dispuesto en la norma jurídica.

El principio de legalidad es el principio básico del Estado de derecho. En su formulación más genérica, constituye la plasmación jurídica del principio político del imperio o primacía de la ley, expresión de la voluntad general a través del órgano titular de la soberanía, el pueblo representado por el Congreso de la República de Guatemala. Su sustento está contenido en el Artículo 171 y 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

b) Principio de justicia y de equidad

Está contemplado en el Artículo 135 inciso d) y en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Este principio de basa en que todas las personas tienen la obligación de contribuir al sostenimiento del Estado, en proporción a su capacidad económica, es decir, en base a sus ingresos, por lo tanto, los impuestos deben ser justos, entendiendo por justicia, dar a cada quien lo suyo y equitativos, en forma proporcional. En Guatemala debe existir una justa distribución de las cargas tributarias,



porque no todos los contribuyentes tienen las mismas condiciones para soportar las mismas y responder por el pago del tributo, por esta razón, siempre debe atenderse a la situación económica del sujeto pasivo.

En la sentencia del 5 de febrero del 2002 de la Corte de Constitucionalidad, se explica lo siguiente: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. En la elaboración legislativa del tributo y como guía de justicia tributaria hay tres momentos importantes: la delimitación del hecho imponible, que se refiere a la aptitud abstracta para concurrir a las cargas públicas; la delimitación de la base imponible, que es la que orienta la fijación normativa a efectos de procurar la igualdad en razón del grado de capacidad contributiva de cada presupuesto objetivo; y, finalmente, la delimitación de la cuota tributaria, es decir, la regulación de las tarifas o alícuotas individuales. La capacidad contributiva específica consiste en la adecuación de la igual aptitud objetiva para concurrir a las cargas públicas a la desigual situación de los potenciales contribuyentes...” Gaceta número 63, expediente 1233-2001.

Finalmente, el principio de justicia y equidad radican en la capacidad contributiva que tienen las personas, puesto que, al delimitar la obligación tributaria se debe hacer en proporción a lo más cercano posible de la realidad económica de los contribuyentes.

c) Principio de capacidad contributiva o capacidad económica

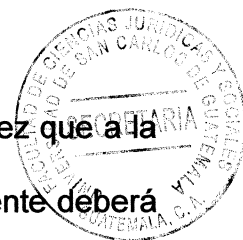
Todas las personas que les surja la obligación tributaria deberían pagar en atención de su situación económica. La capacidad contributiva es un elemento importante a tener en



cuenta a la hora de implementar impuestos, puesto que los impuestos deben corresponder a la capacidad que tiene el sujeto pasivo para asumirlos. Esto se estima en función a tres parámetros o indicadores: Patrimonio, renta y consumo. Este principio sirve de base para que opere el principio de justicia, el de igualdad y el de generalidad. Su fundamento se encuentra en el Artículo 119 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

La Corte de Constitucionalidad se ha pronunciado respecto al principio de capacidad contributiva o económica en varias ocasiones, se trae a colación las partes conducentes de la sentencia de fecha 28 de septiembre de 1995: "... establece que el sistema tributario debe ser justo y equitativo y que para el efecto, las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Este principio tributario garantizado por la Constitución, 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 ..." Expediente 163-1995.

Por lo tanto, la capacidad económica de la obligación, consiste en la aptitud financiera que tienen las personas para asumir cargas tributarias; tomando en cuenta la riqueza que dicho sujeto ostenta. Este principio hace referencia a que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su condición económica mediante



un sistema tributario justo. Responde a la idea de justicia distributiva, toda vez que a la hora de establecer el hecho generador del tributo, el legislador necesariamente deberá tener presente esa condición diferenciada de cada ciudadano.

d) Principio de igualdad y generalidad

El principio de igualdad es un valor supremo de todo ordenamiento jurídico, por lo tanto, resulta de aplicación en la materia tributaria. Se encuentra regulado en el Artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Este principio ordena el tratamiento por igual de todas las personas que se ubiquen dentro del hecho generador establecido en la ley.

En conclusión, se puede decir que, los sujetos que se ubiquen dentro del hecho generador establecido en la ley tienen que pagar el impuesto. Por consiguiente, se debe conceder un mismo tratamiento a quienes se encuentren en situaciones jurídicas iguales. El principio de legalidad, en términos generales, es un principio fundamental, conforme al cual todo ejercicio de un poder público debe realizarse acorde a la ley vigente y su jurisdicción. Dentro de este principio se pueden establecer límites dentro de los cuales se encuentra en primer lugar la exención, en virtud que algunas leyes contemplan dicha institución, la cual evita el nacimiento de la obligación tributaria, por lo que hay hecho generador pero la ley lo declara exento. Así también, se pueden considerar como límite los beneficios tributarios, ya que son derechos que perciben los sujetos pasivos para no pagar determinados impuestos, siempre contenidos en la ley.



e) Principio de no confiscación

Este principio prohíbe que se establezcan tributos que absorban la mayor parte o la totalidad de los ingresos de los contribuyentes, o bien, afecten el mínimo necesario o vital que cada sujeto pasivo necesita para afrontar sus necesidades básicas. Se encuentra regulado en el Artículo 41 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Dicho principio se materializa con el reconocimiento del derecho a la no confiscatoriedad tributaria, lo que implica una protección o garantía para el contribuyente frente a la intervención estatal en la obtención de recursos para sus necesidades y el disfrute de sus bienes.

f) Principio de la no doble tributación o múltiple tributación

Al respecto de este principio se indica que existe doble o múltiple tributación, “cuando un mismo contribuyente está sometido al pago de más de un impuesto, de igual naturaleza por el mismo hecho generador, por idéntico periodo, aplicado por un mismo ente político que tenga el correspondiente poder originario para crearlo”.¹⁵

Dentro de un Estado no puede permitirse que un mismo hecho generador sea gravado dos o más veces por uno mismo, por dos o más sujetos activos de la relación tributaria. Es decir, al sujeto activo con potestad tributaria, le queda prohibido establecer tributos cuyos hechos generadores den nacimiento a más de una obligación tributaria. Dicho

¹⁵ Luqui, Juan Carlos. **La obligación tributaria**. Pág. 166.



principio se encuentra fundamentado en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Para sintetizar, los tributos son aquéllos que han sido concebidos, estructurados y aprobados con la finalidad de aportar al erario público los recursos necesarios para financiar el gasto público y su cuantificación toma como base la capacidad económica de los sujetos llamados a pagarlos.

La potestad tributaria es aquella facultad que tiene el Estado de crear, modificar, derogar y suprimir tributos, facultad que le es otorgada al Congreso de la República de Guatemala. Esta potestad tributaria, no es irrestricta, no es ilimitada, sino que su ejercicio se encuentra con límites que son establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, de tal manera que a quien se le otorga potestad tributaria, se encuentra obligado al cumplimiento de estos límites.

Los principios tributarios que se encuentran contemplados en la Constitución Política de la República de Guatemala, adquieren gran importancia en lo que respecta a la elaboración, interpretación y aplicación de las normas tributarias. Se trata de vectores con plena eficacia que orientan, vinculan y delimitan el ejercicio del poder tributario, procurando una justa distribución de la carga tributaria. Estos principios son lineamientos de apoyo normativo para la correcta aplicación del derecho tributario. Tienen como objetivo garantizar la seguridad jurídica y las libertades fundamentales de los ciudadanos, que contribuyen con el deber fundamental de pagar tributos.

CAPÍTULO III



3. Impuesto único sobre inmuebles

El impuesto único sobre inmuebles, más conocido como IUSI, es el tributo que los guatemaltecos propietarios o poseedores de bienes inmuebles proporcionan al Estado. Dicho impuesto recae sobre los inmuebles rurales y urbanos, incluyendo el terreno, las estructuras, construcciones e instalaciones del inmueble y sus mejoras.

El pago del impuesto se paga a la Municipalidad a la que pertenezca por ubicación del inmueble, solo en caso de que esta tenga la capacidad técnica y administrativa de recaudarlo. De lo contrario, la administración se encuentra a cargo de la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas.

3.1 Concepto

Las Naciones Unidas por medio de un análisis de la política de inversión en Guatemala define el impuesto sobre la tierra y propiedad, como un impuesto *anual ad valorem* sobre propiedad inmobiliaria en áreas urbanas y rurales. La recolección y administración del impuesto único sobre inmuebles ha sido descentralizada a aquellos gobiernos locales, municipalidades, que tienen medios adecuados para manejarlo.

El impuesto único sobre inmuebles (IUSI), es un tributo que recauda el Estado de Guatemala, que recae sobre los bienes 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 de cada uno de los contribuyentes guatemaltecos

“Se establece un impuesto único anual, sobre el valor de los bienes inmuebles situados en el territorio de la República”. Artículo 1 de La ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles.

Por lo tanto, como ya ha sido analizado en esta investigación se puede determinar que el impuesto único sobre inmuebles (IUSI), es un impuesto directo, en virtud que recae sobre el patrimonio de las personas, específicamente sobre los bienes inmuebles que posean las personas.

3.2 Antecedentes en Guatemala

La Reforma Liberal de 1871 impulsó y consolidó la propiedad privada mediante la confiscación de las mejores tierras de las comunidades indígenas y de la Iglesia. Por medio del Decreto Contribución Urbana de noviembre de 1871, gravó todas las edificaciones localizadas en los centros de los poblados de la República. Para implementarlo cada Municipalidad debió realizar un catastro de su jurisdicción y así ubicar los bienes eclesiásticos para declararlos propiedad nacional o transferirlos a manos de particulares a través de la llamada consolidación.

Todas estas acciones buscaban dotar de recursos financieros necesarios para el sostenimiento del nuevo aparato gubernamental y la construcción de la infraestructura



para la producción cafetalera de exportación y, en 1873 se decreta gravar la propiedad territorial. Esta contribución sería pagada por los dueños o poseedores de tierras rústicas mayores de una caballería. Ante la resistencia de los grandes propietarios en cumplir con lo establecido en el decreto anterior, en noviembre de 1874 se estableció que todo vecino debería de contribuir anualmente con tres días de trabajo o pagar la suma de dos pesos para atender la reparación y conservación de los caminos.

Los gravámenes sobre la propiedad territorial se mantuvieron dispersos y con pequeñas modificaciones a través de la emisión de varios decretos. Finalmente, en el año 1921 dentro de la Ley de Contribuciones se emitió un capítulo que unificaba la tributación por inmuebles localizados en el área urbana o rural; se estableció el monto del impuesto sobre el valor de éstos en un tres por millar, se obligaba a los propietarios a dar declaración del valor de sus bienes raíces creándose desde entonces la matrícula fiscal de la Dirección General de Rentas.

A lo largo de la historia tributaria del país, muchos han sido los proyectos para modificar y hacer más efectiva la recaudación del impuesto territorial con la finalidad de atender los compromisos del Estado. En 1966 el Ministro de Finanzas propuso una reforma tributaria para incrementar el ingreso al fisco y en lo relativo al impuesto sobre inmuebles, se incrementaría por escalas acorde a la extensión territorial.

En 1971 con la necesidad de modernizar y racionalizar el anacrónico sistema tributario que en esencia no había cambiado desde 1921, el Ministro de Finanzas presentó una iniciativa de ley para realizar un catastro y mapeo inmobiliario. En agosto de ese año



empezó a funcionar la oficina de Mapeo Tributario y Avalúo de Inmuebles bajo la dirección del entonces Ministerio de Hacienda y Crédito Público. De nuevo en 1987, bajo el régimen de Cerezo Arévalo, se planteó una reforma tributaria que buscaba incrementar los recursos financieros. Incluyó modificaciones al impuesto territorial por medio de la Ley del Impuesto único sobre inmuebles –IUSI-, mediante el Decreto 62-87.

En la referida ley original se establecieron, las cuales se mantienen vigentes, tres tasas acordes con el valor de los inmuebles. Si el valor inscrito del inmueble no supera Q. 2,000.00 éste está exento; si el valor está entre Q. 2,000.01 y Q. 20,000.00 se aplica una tasa del 2 por millar y su recaudación pasaría íntegra al respectivo municipio; pero si el valor supera los Q. 20,000.01 la tasa se incrementa progresivamente, más la distribución se estableció que sería compartida entre el Ministerio de Finanzas y los respectivos municipios, siendo que la administración del tributo sería totalmente centralizada, así como el proceso de transferencia a los municipios, dado el carácter nacional del tributo.

Posteriormente, en 1994 se aprobó una reforma con el Decreto No. 57-94, a dos de los Artículos de la Ley del IUSI, tendiente a fortalecer las finanzas municipales. La principal característica de dicha modificación fue establecer que para aquellas municipalidades que indicaran que poseían la capacidad técnica y administrativa para recaudar y administrar el impuesto, el Ministerio de Finanzas Públicas, le trasladaría expresamente dichas atribuciones, por consiguiente, el monto recaudado les correspondería a las municipalidades respectivas el cien por ciento, los cuales ingresarían como fondos privados.



Actualmente, el impuesto sobre inmuebles está regulado por la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles IUSI, Decreto No. 15-98, el cual retoma aspectos del Decreto No. 62-87, estableciendo nuevos mecanismos en la revaluación de los inmuebles, modernización de la administración, registro, control, supervisión y fiscalización de dicho impuesto.

3.3 Objeto

El impuesto único sobre inmuebles grava aquellos bienes inmuebles que se encuentren dentro del territorio de la República de Guatemala. La Ley del IUSI en el Artículo 3 establece que el objeto del impuesto recae sobre el valor de los bienes inmuebles rústicos o rurales y urbanos, integrando el terreno, estructuras, construcciones, instalaciones o cultivos permanentes.

3.4 Sujetos del impuesto

Como ya se ha analizado, los elementos personales en la relación jurídica tributaria son el titular de la pretensión, sujeto activo, es decir, el Estado y el sujeto pasivo que es el deudor o contribuyente, persona que cumple con la condición establecida en la ley para darle nacimiento a la obligación tributaria.

En la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles establece la definición de contribuyente en el Artículo 8: "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”.

Por otra parte, la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles indica la forma en que se responsabilizan mancomunadamente o solidariamente los contribuyentes en el Artículo 9: “Son responsables solidarios y mancomunados con los contribuyentes referidos en el artículo anterior, por el pago del impuesto:

- a) Los albaceas, representantes de una mortual, herederos o legatarios de los bienes inmuebles;
- b) Los fiduciarios por los bienes inmuebles administrados en fideicomiso;
- c) Los usufructuarios de bienes inmuebles inscritos como tales en la matricula fiscal;
- d) 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.”

Por lo tanto, el sujeto pasivo en la obligación tributaria que nace del impuesto único sobre inmuebles, es la persona física o jurídica sobre la que recae la obligación tributaria, es decir, el responsable de pagar el impuesto. Se trata del deudor frente al Estado, por haber generado el hecho imponible por el que se ve obligado al pago del impuesto según la ley.



3.5 Determinación de la base impositiva

En la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles se determina la base impositiva en el Artículo 4: “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:

- a) El valor del terreno;
- b) El valor de las estructuras, construcciones e instalaciones adheridas permanentemente a los mismos y sus mejoras;
- c) El valor de los cultivos permanentes;
- d) El incremento o decremento determinado por factores hidrológicos, topográficos, geográficos y ambientales;
- e) La naturaleza urbana, suburbana o rural, población, ubicación, servicios y otros similares.”

En conclusión, este impuesto es sobre todos los inmuebles rústicos, rurales y urbanos, incluye terrenos, estructuras, construcciones, instalaciones adheridas al inmueble como sus mejoras y cultivos permanentes que tengan por lo menos tres años de producción. Para determinar el impuesto no se integrara el valor de: La maquinaria y equipo,



propiedades rusticas o rurales, escuelas, puestos de salud, dispensarios u otros centros de beneficio social para los trabajadores de dichas propiedades.

3.5.1 Formas de actualizar el valor fiscal de los bienes inmuebles

El Artículo 5 de la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles enumera las formas por medio de los cuales se podrá determinar el valor de un inmueble, siendo las siguientes:

- a) “Por autoavaluo presentado por los contribuyentes;
- b) Por avalúo directo de cada inmueble, que practique o apruebe la Dirección Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles o en su caso la municipalidad, conforme el manual de avalúos elaborado por el Ministerio de Finanzas Publicas y mediante los procedimientos previamente aprobados por el Consejo Municipal;
- c) Por avalúo técnico practicado por el valuador autorizado por la Dirección a requerimiento del propietario;
- d) Por nuevos valores consignados en el aviso notarial a que dé lugar la enajenación o transferencia por cualquier título de bienes inmuebles.”

Por tanto, las formas para determinar el valor fiscal de los inmuebles son las siguientes:

- a) Auto avalúo: La Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles ha proporcionado varios conceptos de lo que concierne a autoavalúo, dentro de los



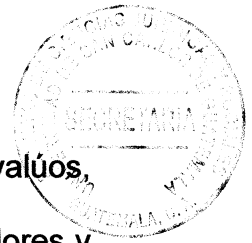
cuales se encuentran los siguientes: “Es la acción de cada contribuyente de proporcionar sus datos de identificación personal y de sus bienes inmuebles, así como el valor de los mismos basado en su propio criterio, mediante declaración jurada de bienes inmuebles”.¹⁶ Autoavalúo: “Consiste en que cada propietario, poseedor, administrador o representante legal de un inmueble proporcione datos sobre: el contribuyente (propietario y/o poseedor del bien inmueble), sobre el bien inmueble”.¹⁷

Finalmente, se puede determinar que autoavalúo, es aquel acto jurídico voluntario que realizan los propietarios de los bienes inmuebles, es decir los contribuyentes, en el cual identifican el bien inmueble y estiman el valor del mismo. Sin embargo, nunca se le puede asignar un valor inferior al que tenía con anterioridad, y para realizar un decremento del valor debe de existir una justificación razonable, establecido por ley.

- b) Avalúo directo: Por avalúo directo de cada inmueble, se puede comprender como la forma de actualizar el valor fiscal del bien inmueble por el Estado a través de un mecanismo establecido en el manual de valuación de bienes inmuebles emitido por el Ministerio de Finanzas Públicas a través de la Dirección de Catastro Avalúos de Bienes Inmuebles (DICABI), las municipalidades que administren y cobren el impuesto único sobre inmuebles, deben hacer un estudio técnico, para determinar zonas homogéneas físicas y zonas homogéneas económicas haciendo un estudio de valores de mercado y sectorizando las zonas, que conforman el municipio. Una

¹⁶ Ministerio de Finanzas Públicas. (DICABI). **Manual de valuación inmobiliaria**. Pág. 8.

¹⁷ **Ibid.**



vez establecidos los valores comerciales, de conformidad con el manual de avalúos, las municipalidades a través del Concejo Municipal deben aprobar estos valores y presentarlos a la DICABI, para que éste los analice y los apruebe. Una vez aprobados los traslada a la municipalidad para que establezca los porcentajes a utilizar.

- c) **Avalúo técnico:** Este avalúo es practicado por valuador autorizado por la Dirección a requerimiento del propietario; el cual deberá presentarse en certificación bajo juramento, firmado por el propietario o su representante legal y el valuador autorizado.
- d) **Nuevos valores por avisos notariales:** En esta forma de actualización, el ente administrador y recaudador del impuesto toma el valor consignado en el contrato de enajenación o transferencia de bienes inmuebles, y con ello determina el valor fiscal.

3.5.2 Manual de valuación mobiliaria

La Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles (DICABI), del Ministerio de Finanzas Públicas, de conformidad con el Artículo 16 de la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles (IUSI), presenta el manual de valuación inmobiliaria, que contiene 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.



Este manual contiene la teoría y los lineamientos prácticos necesarios para su aplicación, con las tablas de valor de la tierra en el área urbana y de la construcción, derivadas de estudios a nivel municipal de zonas homogéneas físicas y económicas.

Las variables que presentan los diferentes núcleos poblados del país con respecto a servicios, condiciones de vías, arquitectura, pobladores, mercado, conformación y factores adversos, así como la subjetividad e imperfección de la información respecto a la tierra y la construcción, los hace diferentes uno del otro, haciendo variar el valor de la tierra. Lo que permite definir sectores tanto para las características físicas como para los valores, que a su vez definen las zonas homogéneas físicas y económicas, que son el reflejo fiel de lo que sucede en el ámbito de acuerdo a las condiciones de cada población.

El manual de valuación inmobiliaria es un documento eminentemente técnico elaborado por la Dirección de Catastro y Avalúo de bienes inmuebles (DICABI) del Ministerio de Finanzas Públicas y que contiene lineamientos de procedimientos de aplicación y forma de determinar la valuación mobiliaria.

Nace con el objeto de apoyar a las municipalidades para que puedan realizar avalúos directos en base a los lineamientos previamente establecidos en dicho manual. La estructura del manual de valuación inmobiliaria es la siguiente;

- a) Presentación
- b) Definiciones



- c) Sistemas de Valuación de bienes Inmuebles
- d) Características de la valuación urbana
- e) Proceso de valuación de bienes inmuebles urbanos
- f) Ficha Predial Urbana
- g) Valuación de Inmuebles Rurales
- h) Metodología de Valuación
- i) Presentación de Avalúos por Valuador Autorizado

En ese sentido, el manual de valuación mobiliaria es la guía para determinar el valor de los bienes inmuebles, así como de las construcciones realizadas en las propiedades, por ser eminentemente técnico su redacción esta realizado en términos de la ingeniería Civil.

3.6 La administración y recaudación en la ciudad de Guatemala

De conformidad con el Artículo 14 de la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles le corresponde a la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles, entidad comprendida en la administración específica del Ministerio de Finanzas Públicas, el registro, control y fiscalización del impuesto. Así mismo, en el citado Artículo se establece que, cuando las municipalidades del país posean la capacidad administrativa para

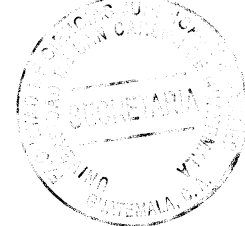


absorber la recaudación del impuesto, el Ministerio de Finanzas Públicas les trasladará expresamente dicha atribución.

Mediante el Acuerdo Ministerial de Descentralización número 6-95, emitido por el Ministerio de Finanzas Públicas, el 24 de enero de 1995 se firma el convenio a través del cual, el Ministerio de Finanzas Públicas traslada la administración del IUSI correspondiente a la ciudad capital a la Municipalidad de Guatemala.

El monto del impuesto y multas, corresponde a las municipalidades del país, para el desarrollo local, y al Estado para el desarrollo municipal. Los recursos provenientes de este impuesto, únicamente podrán destinarse como mínimo un setenta por ciento (70%) para inversiones en servicios básicos y obras de infraestructura de interés y uso colectivo; y hasta un máximo del treinta por ciento (30%) para gastos administrativos de funcionamiento.

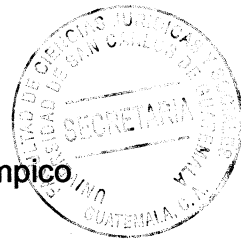
En el caso de la ciudad capital, ya que la municipalidad posee la administración y recaudación del impuesto, el monto recaudado que le corresponde es el cien por ciento, ingresando los mismos como fondos privativos. Dentro de este contexto, se puede determinar que al obtener la municipalidad la administración y recaudación del impuesto conlleva la ventaja en que obtiene incremento de los ingresos propios y disponibilidad inmediata de los recursos provenientes del impuesto. Así también, al incrementar los ingresos propios, pueden incrementarse los aportes constitucionales que el gobierno central traslada a las municipalidades.



3.7 Exenciones

Existen excepciones para el pago de impuesto del IUSI a determinadas entidades, las cuales están establecidas en el Artículo 12: "Exenciones. Para los efectos del presente impuesto, están exentas por los bienes inmuebles que posean, las entidades siguientes:

- a) El Estado, sus entidades descentralizadas, las entidades autónomas y las Municipalidades y sus empresas;
- b) Las misiones diplomáticas y consulares de los países con los que Guatemala mantenga relaciones, siempre que exista reciprocidad;
- c) Los organismos internacionales de los cuales Guatemala forme parte;
- d) La Universidad de San Carlos de Guatemala y demás universidades legalmente autorizadas para funcionar en el país;
- e) 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;
- f) Los centros educativos privados destinados a la enseñanza, que realicen planes y programas oficiales de estudio;
- g) Los colegios profesionales;



- h) La Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala y el Comité Olímpico Guatemalteco;
- i) Los inmuebles de las cooperativas legalmente constituidas en el país.”

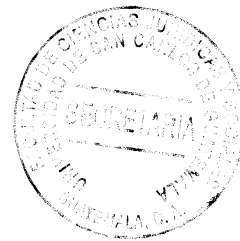
Se conoce como exención tributaria, cuando el sujeto pasivo se ve liberado del pago de parte o la totalidad de un impuesto, es decir, acontecimiento que ocurre en una determinada situación y que a pesar de que se produzca el hecho imponible, no genera la obligación tributaria de pago. Tal como lo determina la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles en el Artículo mencionado anteriormente.

3.8 Pago del impuesto

El impuesto es único anual, sin embargo de acuerdo a lo preceptuado en la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, Decreto No. 15-98 del Congreso de la República de Guatemala, Artículo 21, se puede calcular y pagar trimestralmente.

Para cada trimestre se establece el periodo de pago respectivo, de la siguiente manera:

- a) El primer trimestre se paga en abril;
- b) El segundo trimestre se paga en julio;
- c) El tercer trimestre se paga en octubre;



d) El cuarto trimestre se paga en enero del año siguiente.

El impuesto debe ser cancelado por el contribuyente en las cajas receptoras de la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles, tesorerías municipales, o bancos del sistema si fuera el caso. La Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles regula lo que son pagos anticipados, estableciendo que los contribuyentes pueden pagar uno o más trimestres anticipadamente, hasta un máximo de cuatro.

Para concluir, el impuesto único sobre inmuebles (IUSI), es el impuesto que paga cualquier persona dueña de un inmueble. El impuesto es de carácter nacional, todo inmueble debe pagar el impuesto sin importar el municipio en donde se encuentre. La base del impuesto es el valor fiscal registrado de los bienes inmuebles, tanto los ubicados en zona rural como en la urbana. Aunque el impuesto es anual, se puede cancelar en cuatro cuotas trimestrales.

Este impuesto tiene como objetivo principal el contribuir al desarrollo de los habitantes de cada municipio. La recaudación de este se divide en dos maneras, la primera es destinada a la municipalidad y posteriormente se distribuye en servicios básicos y obras de infraestructura en beneficio de las personas oriundas del lugar; y la segunda es dada al Estado y se usa en gastos administrativos de funcionamiento público. En ámbito general, el IUSI ha aportado en promedio 0.16% con respecto al producto interno bruto (PIB) en la recaudación tributaria de Guatemala.



CAPÍTULO IV

4. Principio de legalidad

Es un principio fundamental, conforme al cual todo ejercicio de un poder público debe realizarse acorde a la ley vigente y su jurisdicción. Si un Estado se atiene a dicho principio entonces las actuaciones de sus poderes estarían sometidas al imperio de la ley.

El principio de legalidad implica, en primer lugar, la supremacía de la Constitución y de la ley como expresión de la voluntad general, frente a todos los poderes públicos. Además, implica la sujeción de la administración pública a sus propias normas, los reglamentos.

4.1 Primacía de la ley contemplada en la Constitución Política de la República de Guatemala

El principio de legalidad tiene su antecedente en la Revolución Francesa, la consigna de tal periodo se refería a este como **nadie es superior a la ley** por tanto en casi todos los países occidentales se adoptó esta premisa como parte fundamental del Estado de derecho.

El principio de legalidad también conocido como primacía de la ley se refiere esencialmente y de forma precisa que todo el que hacer del poder público está sujeto a lo que establecen las leyes y, que los tres poderes del Estado: el poder legislativo, el



poder judicial y el poder ejecutivo deben obligatoriamente basar el que hacer público en ley.

Por otra parte, los funcionarios y empleados públicos, dentro del marco del Estado de derecho, están principalmente obligados a cumplir y basar sus decisiones, manifestadas en resoluciones y sentencias, exclusivamente en la ley, ya que por el contrario estarían incurriendo en la comisión de un tipo penal y/o en la vulneración de un derecho y por tanto incurriendo en ilegalidad.

Siempre en ese sentido, el principio de legalidad es el principal promotor del Estado de derecho y el que brinda congruencia a la seguridad jurídica. La vulneración o transgresión del principio de legalidad deviene de inobservar lo establecido en la norma legal o evitar el cumplimiento legal en las actuaciones de los gobernantes o funcionarios de un país. El principio de legalidad se encuentra fundamentado en la Constitución Política de la República de Guatemala en los siguientes Artículos:

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". Se traduce en la realidad y vigencia adecuada de las leyes; y, asimismo, en el sometimiento por igual, de gobernantes y gobernados, sin privilegios ni discriminaciones de ninguna clase. Por esa razón, implica el reconocimiento del principio de legalidad.

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 y no de partido político alguno. 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...”

El Artículo anterior implica que la actividad de cada uno de los órganos del Estado debe mantenerse dentro del conjunto de funciones y atribuciones que expresamente le son asignadas por la propia Constitución Política de la República de Guatemala y las leyes ordinarias. Las funciones y atribuciones deben estar establecidas en las leyes y los órganos y funcionarios a quienes son asignadas, deben ejercerlas de conformidad con estas; por ello, el ejercicio del poder público se encuentra sujeto a limitaciones.

Artículo 171.” Otras atribuciones del Congreso. Corresponde también al Congreso: a). Decretar, reformar y derogar las leyes...” Es decir que, es potestad legislativa decretar, reformar y derogar leyes. Emitida la ley por el órgano legislador y sancionada, promulgada y publicada entre en vigor, en el tiempo previsto o legal, siendo su texto el de obligado acatamiento. Es principio constitucional, en materia de emisión de leyes, el respeto a la jerarquía, normativa o material, que cada una de ellas tiene respecto de otras, que no puede alterarse sin riesgo de caer en causa de nulidad mediante el control de su constitucionalidad.

Artículo 239. “Principio de Legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones

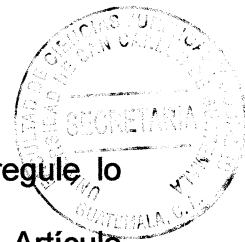


especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar sus bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- 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;
- 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.”

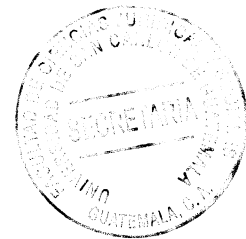
El poder tributario del Estado constituye básicamente en una facultad que posee este ente para crear unilateralmente tributos, sin embargo, ese poder o facultad se ve delegado al Congreso de la República de Guatemala, organismo competente para crear



los impuestos, arbitrios y contribuciones especiales mediante una ley que regule lo relativo al tema, la cual deberá observar como mínimo lo establecido en el Artículo anteriormente relacionado.

La Corte de Constitucionalidad en sentencia de fecha 8 de febrero de 1994 se pronunció respecto al principio de legalidad: “La Constitución, en forma específica, da en materia tributaria, prevalencia al principio de legalidad al establecer en la misma norma que 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, y las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. En congruencia con esta disposición, el Código Tributario enfatiza su vigencia con la finalidad de evitar arbitrariedades y abusos de poder y desarrollar la regulación constitucional restrictiva de la función legislativa en materia tributaria...” Expediente 231-93.

El precepto latino *nullum tributum sine legem* determina que para que un tributo sea considerado como tal debe estar contenido en una ley, de lo contrario no es tributo. Como consecuencia, el principio de legalidad en materia tributaria es fundamental, en base a que todo lo relacionado al impuesto, como el hecho generador, sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, tipo impositivo, la base impositiva, infracciones, sanciones, deducciones, descuentos, reducciones y recargos sean contemplados mediante una ley emanada por el poder legislativo.



4.2 Impuesto único sobre inmuebles y sus garantías procesales

El principio de legalidad, como se ha analizado con anterioridad, es una limitante y una forma de proteger a los contribuyentes de la potestad tributaria del Estado. Lo jurídico en el principio de legalidad, es aquello que enlaza diversas dimensiones: política, sociedad, historia y juridicidad. Pero las enlaza a través del derecho positivo, de algo que puede crear certeza, seguridad, y capacidad de verificación.

El principio de legalidad actúa como un límite formal al ejercicio del poder tributario. La sujeción a dicho principio supone que el poder tributario sea ejercido por quien la posee, y no por cualquiera. En el caso de Guatemala, el poder tributario es ejercido por el Organismo Legislativo, a través del Congreso de la República de Guatemala.

El impuesto único sobre inmuebles se encuentra regulado por la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, Decreto 15-98 del Congreso de la República de Guatemala, cumpliendo con lo establecido por el principio de legalidad, es decir el tributo como tal se encuentra fundado por una ley ordinaria emanada por el Organismo Legislativo. Dicho impuesto, entonces, tiene en su forma de creación, un sistema de seguridad jurídica, en virtud que su creación fue por el órgano que tiene la facultad para crear, modificar o extinguir tributos. También en cuanto al objeto del impuesto, la determinación de la base imponible, liquidación y pago del impuesto se encuentran regulados en la propia Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, llevando inmerso lo que conlleva el principio de legalidad.



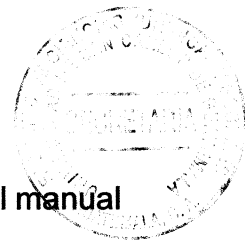
4.3 Vulneración al principio de legalidad por parte de la Municipalidad de Guatemala en la elaboración de avalúos directos

El avalúo fiscal como ya fue expuesto anteriormente, es el proceso técnico que se encarga del cálculo del valor o justiprecio de un bien inmueble, mediante la aplicación de valores comerciales analizados y establecidos mediante dos líneas, la primera, a través de las Corporaciones Municipales que se encargan de realizar los estudios de zonas homogéneas a fin de establecer los valores base para la tierra y la construcción, autorizando para el efecto un factor de descuento el cual es un beneficio fiscal para el contribuyente.

El objeto del avalúo fiscal es actualizar la matrícula fiscal de un bien inmueble. En el presente caso sirve de base para la aplicación del impuesto único sobre inmuebles, el cual es regulado y administrado, según sea el caso, en cuanto la ciudad capital, por la Municipalidad de Guatemala.

La base impositiva se determina considerando el valor del terreno, estructuras, construcciones, instalaciones adheridas y cultivos permanentes; el valor total es el capital afecto y se aplica la tasa imponible de acuerdo al intervalo del valor.

El avalúo directo por su parte, es el acto jurídico que practica la Dirección o Municipalidad que administre el impuesto. En la ciudad de Guatemala los avalúos directos son realizados por la Dirección de Catastro y Administración del IUSI, a través de la Sección



de Valuación Inmobiliaria Municipal, en base a los lineamientos contenidos en el manual de valuación inmobiliaria.

El manual de valuación inmobiliaria contiene 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 en la creación y mantenimiento de una base de datos para el registro fiscal.

El proceso de valuación es una secuencia de actividades técnicas que adecuadamente aplicadas, permiten determinar el valor de los bienes inmuebles para elaborar y mantener actualizado el registro fiscal con fines tributarios.

En la presente investigación se estudió y analizó el impuesto único sobre inmuebles, en relación con, quién es el ente recaudador y administrador, cuáles son las formas de actualización del valor fiscal, en qué consiste el avalúo fiscal y en base a qué se realiza. Por esta razón, se determinó desde un punto eminentemente jurídico que el proceso de valuación en materia tributaria que realiza la Sección de Valuación Inmobiliaria Municipal, de la Municipalidad de Guatemala, con el cual establece el valor fiscal de un bien inmueble a través de los avalúos directos vulnera el conocido principio de legalidad.

El principio de legalidad como ya fue expuesto no sólo consiste en que la carga tributaria y la creación del tributo estén contemplados en una ley, sino también la forma de recaudación y el alcance de la obligación tributaria. De tal modo, que no exista margen para la arbitrariedad por parte de la autoridad para el cobro de impuestos imprevisibles,



y, en consecuencia, el sujeto pasivo pueda en todo momento conocer a forma cierta su obligación de contribución.

En el Artículo 15 de la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, establece que la Dirección de Catastro y Avalúos de Bienes Inmuebles (DICABI), debe elaborar y mantener actualizado el catastro y registro fiscal de los bienes inmuebles, así como establecer los sistemas de valuación, determinando el justiprecio de los mismos para efectos impositivos.

Así también, en la referida Ley el Artículo 16 consagra: “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.”

El Concejo Municipal de la Ciudad de Guatemala emitió el 12 de noviembre del 2007 el Acuerdo COM-026-07, que en su Artículo 1 establece: “Aprobar la aplicación de los procedimientos de valuación establecidos en el Manual de Valuación Inmobiliaria, autorizado por el Ministerio de Finanzas Públicas, según Acuerdo Ministerial 21-2005 de fecha nueve de septiembre del dos mil cinco, para el avalúo directo de los inmuebles en la circunscripción del Municipio de Guatemala.”

Para la presente investigación se considera que, en la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, en los Artículos citados se atenta con lo que engloba el principio de legalidad



en virtud, que a pesar de que la Ley señala el hecho generador, determina la base impositiva y enumera las formas de actualización del valor fiscal, no establece el mecanismo que se debe llevar a cabo para realizar dicha actualización. Por el contrario, la Ley instituye a la creación de un manual para formar los lineamientos a seguir para la realización de la valuación de los bienes inmuebles.

Se vulnera el principio de legalidad debido a que se realizan los avalúos directos en base a un manual que a pesar de haber sido creado por el Ministerio de Finanzas Públicas, mediante el Acuerdo Ministerial 21-2005, no produce efectos jurídicos, ya que dicho acuerdo únicamente contiene un Artículo que regula la creación del manual de valuación inmobiliaria; mientras que las directrices que regulan el procedimiento a llevar para realizar un avalúo directo no están contenidas dentro del texto propio del acuerdo, sino en el manual de valuación referido, el cual por no estar inmerso en una normativa reconocida por el ordenamiento jurídico guatemalteco no posee carácter coercitivo y por consiguiente, no está vigente.

Toda Ley, Reglamento, Acuerdo Gubernativo, Acuerdo Ministerial, Acuerdo Municipal o disposición gubernamental o municipal, forma parte del sistema jurídico del país; de tal cuenta que, para poder ser de observancia general, deberá ser conocida por la ciudadanía y la única forma de dar a conocer una disposición es mediante la publicación íntegra de su texto en el Diario Oficial.



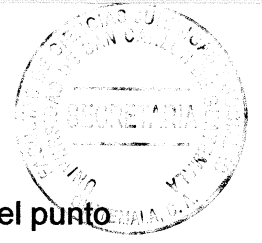
4.4 Solución jurídica sobre el procedimiento de valuación de inmuebles y su normativa aplicada

De conformidad con el Artículo 2 del Código Tributario las fuentes del ordenamiento jurídico tributario y el orden de jerarquía son: “Las disposiciones constitucionales, las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley y los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo”.

Los Reglamentos figuran y se les reconoce como parte dentro del ordenamiento jurídico tributario, por lo que llegan a tener seguridad jurídica dentro del marco de ley. Son disposiciones emanadas del poder ejecutivo que regulan la ejecución de las leyes, el ejercicio de las facultades propias y la organización y funcionamiento de la administración en general.

Para la doctrina en derecho tributario, el Reglamento tiene importancia como creador de normas jurídicas, esto significa que el Reglamento contiene también normas jurídicas, aun cuando no emane del poder legislativo sino del poder ejecutivo. En efecto, los Reglamentos contienen disposiciones que desarrollan los tributos creados por una ley.

La Corte de Constitucionalidad se pronuncia en relación a los Reglamentos, “...se evoca cómo el tratadista Gabino Fraga describe lo que es un reglamento, precisando que es una norma o conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el Poder Ejecutivo en uso de una facultad propia y que tiene por objeto facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Poder Legislativo. Luego, refiere que la facultad



de emitir reglamentos por parte del Organismo Legislativo se justifica así; desde el punto de vista práctico por la necesidad de aligerar la tarea del Poder Legislativo relevándolo de la necesidad de desarrollar y completar en detalle las leyes para facilitar su mejor ejecución, teniendo en cuenta que el Ejecutivo está en mejores condiciones de hacer ese desarrollo puesto que se encuentra en contacto más íntimo con el medio en el cual va a ser aplicada la ley. Además, existiendo mayores facilidades para la modificación de los reglamentos, el uso de la facultad reglamentaria permite que la legislación se pueda ir adaptando oportunamente a las circunstancias cambiantes en que tiene que ser aplicada, adaptación que no sería posible si dependiera del Poder Legislativo ya que éste tiene procedimientos más complicados y periodos reducidos de funcionamiento.

Con anterioridad, este Tribunal ha tenido la oportunidad de pronunciarse con relación a la función reglamentaria que la Constitución en su artículo 183 inciso e) atribuye al Organismo Ejecutivo, determinando qué caracteriza a los reglamentos de ejecución o *secundum legem*, y a los independientes o *praeter legem*. La potestad reglamentaria se define genéricamente como la capacidad atribuida al poder ejecutivo de dictar normas de rango inferior a las leyes, comúnmente en desarrollo o aplicación de éstas. El ejercicio de la potestad reglamentaria al Gobierno para desarrollar reglamentariamente una ley en lo que sea necesidad indispensable para la efectiva vigencia de sus preceptos. Se trata, en este caso, de los denominados reglamentos de ejecución de las leyes, en cuanto que contribuyen a hacer posible la ejecución de esas normas. Estos reglamentos de ejecución son los que se limitan a poner en práctica los mandatos legales (reglamentos *secundum legem*); además, el Gobierno puede dictar normas reglamentarias que no sean meramente de ejecución (reglamentos *praeter legem*), puesto que su potestad



reglamentaria deriva, en forma directa y general, de la Constitución, y no de mandatos o habilitaciones legales. La potestad reglamentaria del Ejecutivo comprende entonces tanto los llamados reglamentos de ejecución como los denominados reglamentos independientes. Por otra parte, los principios de legalidad y de jerarquía normativa impiden que una norma reglamentaria (que es, en último término, una norma gubernativa) pueda contradecir lo dispuesto en una norma de mayor rango, como la ley; es decir, los reglamentos se hallan en posición subordinada a los mandatos legales, ya que no pueden alterar „el espíritu de las leyes“ vigentes, y sí pueden, en cambio, ser modificados o derogados por leyes posteriores. Aunado a ello, el reglamento no puede entrar a regular cuestiones que supongan la existencia de reservas de ley. La emisión de reglamentos permite al Organismo Ejecutivo garantizar el cumplimiento de las leyes y, en general, del ordenamiento jurídico, al precisar y ajustar las prescripciones legales a las necesidades del momento mediante los reglamentos de ejecución, o al habilitar y organizar los instrumentos necesarios para la actuación administrativa. En muchas materias, sobre todo en aquéllas que requieren una continua adaptación a nuevas exigencias y necesidades (ámbitos de la economía, tecnología, ciencia, educación, salud, etc.) la potestad reglamentaria ha ido convirtiéndose en una verdadera técnica de colaboración normativa del Ejecutivo con el Congreso, en cuanto a que éste se limita –en muchos casos– a elaborar las grandes líneas de regulación de una materia y deja al poder ejecutivo la articulación precisa de la misma; así, la continua necesidad de adaptar las leyes al cambio de la realidad se lleva a cabo cada vez más por vía reglamentaria...”

Expediente 5635-2015.



De conformidad con la doctrina estudiada y jurisprudencia emanada por la Corte de Constitucionalidad, se concluye que la emisión de Reglamentos permite al Organismo Ejecutivo garantizar el cumplimiento de las leyes y, en general, del ordenamiento jurídico, al precisar y ajustar las prescripciones legales a las necesidades del momento mediante los reglamentos de ejecución. La potestad reglamentaria en materia tributaria se convierte en una verdadera técnica de colaboración normativa del Ejecutivo con el Congreso, en cuanto a que éste se limita a elaborar las grandes líneas de regulación de una materia y deja al poder ejecutivo la articulación precisa de la misma; así, la continua necesidad de adaptar las leyes al cambio de la realidad se lleva a cabo cada vez más por vía reglamentaria.

En atención a lo expuesto y en base al Artículo 183 literal e) de la Constitución Política de la República de Guatemala, al poder ejecutivo se le atribuye la potestad de emitir disposiciones normativas reglamentarias con el propósito de desarrollar o complementar el contenido de los preceptos de una ley; ello supone que no debe ser alterado el espíritu del cuerpo legal que se reglamenta. De esa forma, los enunciados normativos reglamentarios constituyen un instrumento de apoyo para alcanzar los fines propuestos en la ley, la que usualmente contiene lineamientos generales y no tiene por qué ser en extremo detallada, siendo en los reglamentos que se consagran mecanismos concretos o procedimientos de ejecución.

Aunado a lo anterior y en el presente caso, el procedimiento de valuación para realizar avalúos directos, debe estar contenido en una norma reglamentaria, emanada por el poder ejecutivo, a través del Ministerio de Finanzas Públicas.

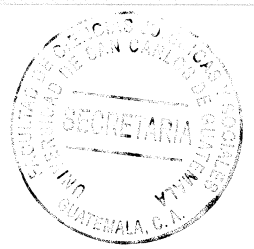


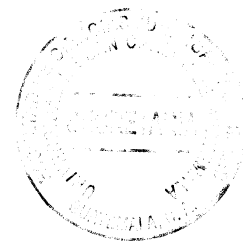
Para darle seguridad y certeza jurídica al manual de valuación de inmuebles, es necesario la emisión de un Reglamento que normalice desarrolladamente la temática de valuación, precisándose, para el efecto, de los lineamientos a seguir para la fijación del valor fiscal del bien inmueble.

Los Reglamentos son secundarios y subsidiarios a las leyes ordinarias que tienen carácter primario y principal, de donde proviene la obligatoriedad. Haciendo un análisis de estos acuerdos, es evidente que los mismos contienen normas procesales y suplementarias que establecen mecanismos de ejecución.

Por lo tanto, resulta preciso transformar el manual de valuación a una norma técnica de apoyo, es decir, una norma reglamentaria, a través de un Acuerdo Gubernativo por el Organismo Ejecutivo por medio del Ministerio de Finanzas Públicas, que contenga en su texto propio el proceso de valuación de bienes inmuebles, desarrollando las bases a utilizar para el avalúo directo. Y para que tenga fuerza coercitiva y carácter de observancia general, que dicho Acuerdo Gubernativo se publique su contenido íntegro en el Diario Oficial.

Al emitir un Reglamento que normalice el procedimiento de avalúo se llega a subsanar la vulneración al principio de legalidad, debido a que la emisión de dicha norma cumpliría con los preceptos tanto doctrinales como jurídicos estudiados, en virtud, que el Reglamento sí forma parte de las fuentes derecho tributario. Por tal razón, se protegen los derechos de los contribuyentes que se enmarquen en el hecho imponible del impuesto único sobre inmuebles.



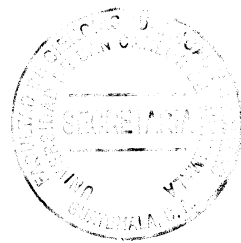


CONCLUSIÓN DISCURSIVA

En este trabajo de investigación efectivamente se estableció que existe vulneración del principio de legalidad en la realización de avalúos directos basándose en los lineamientos contenidos en un manual de valuación que no está investido de certeza y seguridad jurídica, en virtud que no forma parte de los preceptos reconocidos como fuentes del derecho tributario.

El principio de legalidad como principal directriz en el derecho tributario, insta a que todo lo relativo a la creación, administración y recaudación de tributos tiene que estar contenido en normas jurídicas. Con ello se reconoce que la única fuente del ordenamiento jurídico tributario es la Ley. Lo expuesto se encuentra fundado en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala y el Artículo 2 del Código Tributario.

Del análisis exhaustivo de las leyes que conciernen y de la doctrina, se logró concretar que para investir de legalidad y certeza jurídica a los avalúos directos realizados por la Municipalidad de Guatemala, se debe emitir un Reglamento que contenga los lineamientos que establece el manual de valuación inmobiliaria creado por el Ministerio de Finanzas Públicas. Ya que dicho Reglamento si formaría parte de las fuentes reconocidas del derecho tributario guatemalteco y tendría carácter de observancia general en el estricto cumplimiento para los contribuyentes del impuesto único sobre inmuebles.





BIBLIOGRAFÍA

ARCE Y FLOREZ VALDÉS, Joaquín. **Los principios generales del derecho y su formulación constitucional**. Madrid, España: Ed. Civitas, 1990.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. **Derecho fiscal**. México: Ed. Themis, 2014.

CALDERÓN MORALES, Hugo H. **Derecho administrativo I**. Guatemala: Ed. Estudiantil Fénix, sexta edición, 2003.

COLINDRES DE LEÓN, Jennifer. **Recaudación de tasas y arbitrios**. Guatemala: (s.E), 2011.

DE LA GARZA, Sergio F. **Derecho financiero mexicano**. 13ª. ed. México: Ed. Porrúa, S.A., 1985.

ENRIQUEZ DE LEÓN, Miriam. **Resultados de la descentralización del impuesto único sobre inmuebles**. Guatemala: Ed. Universidad de San Carlos de Guatemala, 2009.

FLORES ZAVALA, Ernesto. **Elementos de finanzas públicas mexicanas**. México: (s.E), 1946.

FRAGA, Gabino. **Derecho administrativo**. 25ª. ed. México: Ed. Porrúa, 1986.

GARCIA DORADO, Francisco. **Los principios constitucionales de justicia del deber de tributación**. España: Ed. Dykinson, 2001.

GIULLIANNI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero**. Argentina: Ed. Depalma, 1973.

http://es.mimi.hu/economia/impuesto_progresivo.html. **Diccionario de economía**. (Consultado: el 2 de enero de 2019).



http://www.uccsamerica.org/espanol/Archivos/Biblioteca/Impuestos/Impuestos_en_Guatemala.pdf. **Impuestos en Guatemala**. (Consultado: el 15 de septiembre de 2018).

Instituto Centroamericano de Estudios. **Historia de la tributación en Guatemala**. Guatemala: (s.E), 2007.

JARACH, Dino. **El hecho imponible, teoría general del derecho tributario**. 3ª. ed. Argentina: Ed. Abeledo Perrot, 2013.

LUQUI, Juan Carlos. **La obligación tributaria**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1989.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio. **Introducción al estudio del derecho tributario mexicano**. México: Ed. Porrúa, 2014.

Ministerio de Finanzas Públicas. **Manual de valuación inmobiliaria**. Guatemala: Ed. Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles, 2005.

Organización mundial del comercio. **Análisis de la política de inversión de Guatemala**. Guatemala: Ed. Naciones Unidas, 2011.

PÉREZ DE AYALA. **Derecho tributario**. Madrid, España: Ed. Dykinson, 2007.

PORRAS Y LOPEZ. Armando. México: Ed. Textos universitarios, 1975.

RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho fiscal**. México: Ed. Harla, 1999.

ROSAS ANICETO, Roberto Santillán. **Teoría general de las finanzas públicas y el caso de México**. México: Ed. Escuela Nacional de Economía, 1962.

RUBIO CORREA, Marcial. **Para conocer la Constitución de 1993**. Perú: Ed. DESCO, 1998.

TROYA JARAMILLO, José Vicente. **Estudios de derecho tributario**. Quito, Ecuador: Ed. Corporación Editora Nacional, 1984.



VILLEGAS, Héctor. B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.** Buenos Aires, Argentina: Ed. Astrea, 2016.

Legislación:

Constitución Política de la República de Guatemala. Asamblea Nacional Constituyente. Guatemala, 1986.

Código Municipal. Decreto número 12-2002 del Congreso de la República de Guatemala. Guatemala, 1970.

Código Tributario. Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala. Guatemala, 1991.

Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles. Decreto Número 15-98 del Congreso de la República de Guatemala. Guatemala, 2005.

Reglamento Interno del Ministerio de Finanzas Públicas. Acuerdo Gubernativo número 26-2014 del Ministerio de Finanzas Públicas. Guatemala, 2014.