

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

**LA INCLUSIÓN DE LA MATRÍCULA MUNICIPAL COMO BASE PARA EL CÁLCULO
DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) EN LA TRANSFERENCIA DE
INMUEBLES CUANDO FUERE MAYOR A LA MATRÍCULA FISCAL, PARA
INCREMENTAR EL INGRESO AL FISCO**

EDGAR JAVIER MEJÍA GÁLVEZ

GUATEMALA, OCTUBRE 2011

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

LA INCLUSIÓN DE LA MATRÍCULA MUNICIPAL COMO BASE PARA EL CÁLCULO
DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) EN LA TRANSFERENCIA DE
INMUEBLES CUANDO FUERE MAYOR A LA MATRÍCULA FISCAL, PARA
INCREMENTAR EL INGRESO AL FISCO

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

EDGAR JAVIER MEJÍA GÁLVEZ

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, Octubre 2011.

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

DECANO: Lic. Bonerge Amílcar Mejía Orellana
VOCAL I: Lic. Avidán Ortiz Orellana
VOCAL II: Lic. Mario Ismael Aguilar Elizardi
VOCAL III: Lic. Luis Fernando López Díaz
VOCAL IV: Br. Modesto José Eduardo Salazar Diéguez
VOCAL V: Br. Pablo José Calderón Gálvez
SECRETARIO: Lic. Marco Vinicio Villatoro López

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente: Lic. Héctor David España Pinetta
Vocal: Lic. Rigoberto Rodas Vásquez
Secretario: Lic. Emilio Gutiérrez Cambranes

Segunda Fase:

Presidente: Lic. Rodolfo Giovani Celis López
Vocal: Licda. Ileana Noemí Villatoro Fernández
Secretario: Lic. Marco Tulio Pacheco Galicia

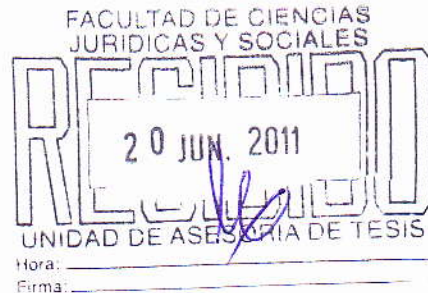
RAZÓN: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis” (Artículo 43 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y del Examen General Público).

LIC. RODOLFO BARAHONA JACOME
ABOGADO Y NOTARIO



Guatemala, 16 de Junio de 2011

Licenciado
Carlos Castro Monroy
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su Despacho.



Licenciado Castro Monroy,

Respetuosamente me dirijo a usted con la finalidad de manifestar que por designación emitida por esta Unidad, he servido de Asesor del bachiller: EDGAR JAVIER MEJÍA GÁLVEZ, en su trabajo intitulado: **“LA INCLUSIÓN DE LA MATRÍCULA MUNICIPAL COMO BASE PARA CÁLCULO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) EN LA TRANSFERENCIA DE INMUEBLES CUANDO FUERE MAYOR A LA MATRÍCULA FISCAL, PARA INCREMENTAR EL INGRESO AL FISCO”**. En esta virtud rindo el dictamen respectivo en la siguiente manera:

- a) El trabajo de investigación se elaboró bajo mi inmediata dirección, siendo el tema por demás interesante, de actualidad y criterio jurídico, con transcripción de las disposiciones más importantes que atañen a la institución estudiada con la exposición jurídica y doctrinaria adecuada e inspirada en atinada bibliografía sobre el tema en particular.
- b) Le informo que durante la elaboración del trabajo se observó minuciosamente aspectos de redacción y contenido de fondo del tema investigado, entre otros puntos, los cuales acepto el sustentante, respetando siempre su criterio y observancia legal.
- c) Respecto al contenido científico de la investigación, manifiesto que se ajusta a los objetivos pretendidos en el plan de investigación. También opino que las técnicas y métodos empleados en la elaboración del trabajo fueron aplicadas de manera apropiada, como se observa en los anexos.
- d) Que las conclusiones y recomendaciones fueron desarrolladas en acertada concordancia con el estudio realizado, con sugerencias personales del autor sobre el análisis jurídico en referencia.

12 CALLE H7 ZONA 1.
TEL. 22383217

Lic. Rodolfo Barahona Jacome
Abogado y Notario



- e) Considero que el trabajo en mención es de suma importancia y que cumple con los requisitos exigidos por el reglamento universitario vigente, especialmente lo establecido en el Artículo 32 del Normativo para la elaboración de Tesis de Graduación de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, por lo que resulta procedente emitir **DICTAMEN FAVORABLE** del mismo, para ser discutido en el Examen Público, previo DICTAMEN del señor Revisor.

Atentamente,

Lic. Rodolfo Barahona Jacome
Abogado y Notario
Colegiado No. 6,774
Asesor de Tesis

Lic. Rodolfo Barahona Jacome
ABOGADO Y NOTARIO

12 calle 1-17 zona 1.
Tel. 22383217



**UNIDAD ASESORIA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES.** Guatemala, veinte de junio de dos mil once.

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A): **RIGOBERTO RODAS VÁSQUEZ**, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante: **EDGAR JAVIER MEJÍA GÁLVEZ**, Intitulado: "LA INCLUSIÓN DE LA MATRÍCULA MUNICIPAL COMO BASE PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) EN LA TRANSFERENCIA DE INMUEBLES CUANDO FUERE MAYOR A LA MATRÍCULA FISCAL, PARA INCREMENTAR EL INGRESO AL FISCO".

Me permito hacer de su conocimiento que está facultado (a) para realizar las modificaciones de forma y fondo que tengan por objeto mejorar la investigación, asimismo, del título de trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente debe hacer constar el contenido del Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, el cual dice: "Tanto el asesor como el revisor de tesis, harán constar en los dictámenes correspondientes, su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y las técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, las conclusiones, las recomendaciones y la bibliografía utilizada, si aprueban o desaprueban el trabajo de investigación y otras consideraciones que estime pertinentes".


LIC. CARLOS MANUEL CASTRO MONROY
JEFE DE LA UNIDAD ASESORIA DE TESIS



cc.Unidad de Tesis
CMCM/ brsp.

Lic. Rigoberto Rodas Vásquez
ABOGADO Y NOTARIO
Colegiado No. 4083



Guatemala, 25 de julio del 2011

Lic. Carlos Manuel Castro Monroy
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su Despacho.



Señor Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis:

De conformidad con la resolución emitida por usted de fecha veinte de junio de dos mil once, he procedido a realizar la revisión del proyecto de tesis que formula el Bachiller Edgar Javier Mejía Gálvez y sobre el cual emití dictamen favorable el licenciado Rodolfo Barahona Jácome, proyecto que lleva por título **“LA INCLUSIÓN DE LA MATRÍCULA MUNICIPAL COMO BASE PARA CÁLCULO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) EN LA TRANSFERENCIA DE INMUEBLES CUANDO FUERE MAYOR A LA MATRÍCULA FISCAL, PARA INCREMENTAR EL INGRESO AL FISCO”**. me complace manifestarle que el presente trabajo de tesis, satisface los siguientes requisitos:

- a) **Contenido científico y técnico:** El bachiller Mejía Gálvez para resolver la problemática empleo apropiadamente en todas las etapas del proceso de esta investigación, los métodos y técnicas científicas; apreciándose en la comprobación de la hipótesis planteada conforme a la proyección científica de la investigación.
- b) **Metodología y técnicas de investigación:** a lo largo del trabajo de investigación se hizo uso estricto de las etapas del método científico; asimismo, mediante el método deductivo se parte de lo general, para llegar a lo particular sintetizándose en su aporte personal; de tal cuenta en los primeros capítulos se exponen tanto fundamentos legales como doctrinarios para poder arribar en el último capítulo que constituye la síntesis que se desprendió del análisis de lo que hay legislado y en la doctrina de dicha temática. Cabe hacer notar que también se valió del método analítico en el desarrollo capitular, para mantener la congruencia y no perder la dirección temática, ofreciendo el soporte adecuado en los anexos correspondientes.

Lic. Rigoberto Rodas Vásquez
ABOGADO Y NOTARIO
Colegiado No. 4083



- c) **La redacción:** el ponente usó un lenguaje altamente técnico y una redacción clara y sencilla que permite la fácil comprensión de la temática.
- d) **Contribución científica:** expone los elementos técnicos y jurídicos-doctrinarios que permiten el reconocimiento
- e) **Las conclusiones y recomendaciones:** El trabajo al haber sido desarrollado dentro del rigor de la estructura metodológica formal que abarca las etapas del método y conocimiento científico, lógicamente converge en una serie de valiosas conclusiones y recomendaciones que podrían ser consideradas por las autoridades invocadas para su implementación estratégica y política.
- f) **Bibliografía utilizada:** el material bibliográfico y documental empleado a criterio del suscrito es de considerable actualidad.

Como bien lo establece el título de la presente tesis, en esta investigación se hace un análisis desde el ámbito jurídico tributario, para determinar la factibilidad de la aplicación de la matrícula municipal cuando fuere mayor a la fiscal, en virtud de que existe la necesidad de proveer de un mayor ingreso al fisco.

El bachiller Edgar Javier Mejía Gálvez, durante todo el proceso de la investigación y elaboración del informe final de la investigación, tuvo el empeño de hacer las correcciones y modificaciones que el suscrito estimó oportunamente pertinentes por lo que:

A mi juicio el mencionado trabajo llena los requisitos reglamentarios y requeridos para el efecto, por lo cual **emito DICTAMEN FAVORABLE** y puede aceptarse para los efectos de su discusión en el examen público del bachiller Edgar Javier Mejía Gálvez.

Atentamente,

Lic. Rigoberto Vásquez Rodas
Abogado y Notario
Revisor de Tesis



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, veinticuatro de agosto del año dos mil once.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante EDGAR JAVIER MEJÍA GÁLVEZ, Titulado LA INCLUSIÓN DE LA MATRÍCULA MUNICIPAL COMO BASE PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) EN LA TRANSFERENCIA DE INMUEBLES CUANDO FUERE MAYOR A LA MATRÍCULA FISCAL, PARA INCREMENTAR EL INGRESO AL FISCO. Artículos 31, 33 y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.-

CMCM/sllh.





DEDICATORIA

A DIOS:

Por ser la fuerza y la luz que me sustentó e iluminó en los momentos de flaqueza y desesperación durante mis largas jornadas de estudio.

A MIS PADRES:

Hilda Lucrecia Gálvez Aguilar y Francisco Javier Mejía Aldana (Q.P.D), muchas gracias por apoyarme y por ser el soporte de mis logros.

A MIS ABUELOS:

Luz de Gálvez (Madre) porque siempre ha creído en mí y a quien dedico este acto con todo mi corazón y Miguel Ángel Gálvez (Padre) por darme el conocimiento de mi señor Jehová.

A MIS HERMANOS:

Edwin Eduardo Mejía Gálvez (Q.P.D) por siempre en mí y Eddy Fernando Mejía Gálvez gracias por el apoyo.

A MIS TIOS:

Ruth de Molina, Josué Efraín Molina Castellanos por el apoyo que me otorgaron de forma incondicional así como a Edith Arriaza y familia.

A MIS SOBRINOS:

Con cariño Cristian y Andrea Molina gracias.

A MIS AMIGOS:

Helmet de paz, Osvaldo (Q.P.D), Raquel, Katy Pérez, Damaris, Julio, Karina y Elizabeth, porque de una u otra forma son parte de este logro.

A:

I.M.B.G cumplido.

A:

La gloriosa tricentenario Universidad de San Carlos de Guatemala y en especial a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales base e inspiración de mi futuro.





ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i
CAPÍTULO I	
1. Derecho tributario.....	01
1.1. El derecho tributario y el tributo.....	02
1.2. Definición de derecho tributario.....	03
1.3. Contenido del derecho tributario.....	05
1.4. Características del derecho tributario.....	08
1.5. Tributo.....	13
1.6. Elementos de la relación jurídico tributaria.....	25
1.7. Nacimiento de la relación jurídico tributaria.....	25
1.8. El hecho generador o hecho imponible.....	25
1.9. Exenciones tributarias.....	27
CAPÍTULO II	
2. Análisis jurídico de las clases de tributos que afectan la transferencia de bienes inmuebles	29

2.1.	Impuesto al valor agregado.....	29
2.2.	Impuesto único sobre inmuebles.....	37

CAPÍTULO III

3.	La evasión y la elusión tributaria.....	53
3.1.	Evasión tributaria.....	53
3.2.1.	Estimación de la evasión tributaria.....	56
3.2.2.	Efectos de la evasión.....	58
3.2.	La elusión tributaria.....	58
3.3.	Diferencia entre evasión tributaria y elusión.....	69

CAPÍTULO IV

4.	Catastro.....	71
4.1.	Catastro inmobiliario nacional.....	71
4.1.1.	Dirección general de catastro y avalúo de bienes inmuebles.....	79
4.1.2.	Matricula fiscal.....	83
4.1.3.	Finalidad del registro catastral mobiliario.....	87

4.2.	Catastro municipal.....	88
4.3.	Análisis sobre la necesidad de contar con un registro catastral fiable.....	90

CAPITULO V

5.	La inclusión de la matricula municipal como base para el cálculo del impuesto al valor agregado en la transferencia de bienes inmuebles.....	91
5.1.	Antecedentes que soportan el surgimiento, actualización y manejo de la matricula municipal.....	91
5.2.	Antecedentes de la acción de inconstitucionalidad general en contra de los acuerdos que sustentan la legalidad de la matricula municipal.....	100
5.3.	Avaluó o tasación comercial de un bien inmuebles.....	100
5.4.	Procedimiento para la revaluación de propiedades por parte del registro catastral municipal.....	103
5.5.	Análisis jurídico sobre la matricula fiscal y su incidencia en la transferencia y posterior registro de bienes inmuebles.....	104
5.6.	La importancia de incrementar los ingresos al fisco.....	106
5.7.	La justicia tributaria en el derecho Guatemalteco y su aplicación en la captación de recursos por el estado.....	112
5.8.	Análisis de la metodología actual en el cálculo de la base impositiva en la transferencia de bienes inmuebles y su repercusión en el pago del	

impuesto al valor agregado (IVA) y propuesta de modificación de su base imponible.....	115
CONCLUSIONES.....	117
RECOMENDACIONES.....	119
ANEXO A.....	122
ANEXO B.....	123
ANEXO C.....	125
ANEXO D.....	127
ANEXO E.....	128
ANEXO F.....	129
ANEXO G.....	131
BIBLIOGRAFÍA.....	133



INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de tesis, es un aporte para la sociedad el cual permite establecer la necesidad de investigar la conveniencia en la aplicación de la matricula municipal como método para el cálculo del Impuesto al Valor Agregado, como base impositiva alternativa cuando esta fuere mayor a la operada en la Dirección General de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles de la República de Guatemala.

Para llevar a cabo esta investigación, se plantea la inclusión de la matricula municipal como base para el cálculo del impuesto al valor agregado en la transferencia de bienes inmuebles, cuando esta fuere mayor a la matricula fiscal, con lo cual se persigue incrementar los ingresos del fisco, derivado del procedimiento de revaluación de inmuebles que aplica la municipalidad del departamento de Guatemala a través del registro catastral municipal.

Se establece mediante análisis comparativo y jurídico-doctrinario las diferencias existentes entre los valores de los bienes inmuebles que actualmente se encuentran registrados en la matricula fiscal operada por la Dirección General de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles y los valores que se manejan en los registros catastrales municipales actualmente como producto de los métodos de revaluación de bienes inmuebles, provocando con ello la discusión del tema y el planteamiento de la necesidad de la inclusión de esta última como una base imponible alternativa cuando fuere mayor en valor para el cálculo del Impuesto al valor agregado y para lo cual se plantea la modificación de la ley respectiva; Aunado a lo anterior se pretende demostrar el daño que en la actualidad provoca la elusión tributaria en la transferencia de bienes inmuebles a los ingresos del Estado así como su regulación conforme a la doctrina y la legislación Guatemalteca.



Para su desarrollo, esta investigación quedó estructurada en cinco capítulos, de la siguiente forma: En el primer capítulo, se presenta una descripción de lo que es el derecho tributario; en el segundo capítulo, se hace un bosquejo de los tributos que afectan la transferencia de bienes inmuebles; en el tercer capítulo, se analizan las figuras de la evasión y la elusión tributaria en el derecho guatemalteco, el cuarto capítulo se analiza la función catastral; y el quinto capítulo contiene un análisis de la factibilidad de aplicación de la inclusión de la matrícula municipal como base para el cálculo del impuesto al valor agregado, en la transferencia de inmuebles cuando fuere mayor a la matrícula fiscal para incrementar el ingreso al fisco.

Se utilizó en esta investigación monográfica las siguientes técnicas bibliográficas, documentales y jurídicas, en las que mediante la deducción, la comparación y la síntesis se hizo un enfoque integral del problema planteado, recurriendo para ese efecto a bibliografía nacional y extranjera, legislación constitucional y ordinaria nacional relacionada sobre el tema del derecho tributario, derecho Financiero, tributos y la justicia tributaria y el inductivo para establecer y proporcionar la posible solución a la problemática.

Por tal razón, el presente trabajo de investigación pretende, contribuir con un análisis de carácter jurídico-doctrinario que satisfaga los intereses y necesidades del Estado con el objetivo de dar cumplimiento a la satisfacción del bien común proveyendo de mecanismos que permitan un incremento de recursos al fisco pero en estricto apego de la aplicación del justicia tributaria.



CAPÍTULO I

1. Derecho tributario

Al referimos a derecho tributario, nos referimos a un área de derecho, poco estudiada en virtud de haber sido dejada en manos de los especialistas de las ciencias económicas por lo que, a finales del siglo XX, se empieza a identificar esta nueva rama del derecho llamada derecho tributario, incluyéndosele en la doctrina como parte del derecho financiero. Actualmente existe una serie de criterios que consideran que este debería ser independiente del mismo, ya que el tributo desde tiempos inmemorables, ha sido uno de los más importantes recursos públicos con los que cuenta el Estado, ya que derivado de la baja recaudación tiene que recurrir al endeudamiento público, que no es lo más recomendable.

Durante la historia de la humanidad su percepción de recaudación e implementación ha sido utilizada por parte de los representantes del poder como un medio para poner en práctica teorías de tipo económico, financiero, social, pero ante todo político; por lo que ha sido el principal medio para el desarrollo o en su caso sub desarrollo de la sociedad. Aunque ha sido una forma de lograr el enriquecimiento, manipulación, coacción y represión, por personajes de la historia tanto antigua como reciente, siendo su imposición, en determinadas épocas arbitraria, caprichosa, y sin límite alguno y en otras motivo de largas discusiones y negociaciones.



Derivado de lo anterior y como producto de la segunda guerra mundial surge la necesidad de establecer la doctrina tributaria como como un auténtico exponente de la protección de los derechos humanos de la población, por tener como uno de sus fines más importantes la redistribución de la riqueza por medio del gasto social, que el Estado debe realizar para satisfacer las necesidades mínimas de los más humildes. Los representantes del Estado en base a los requerimientos de la población y en ejercicio de su jus-imperium en su fase de poder tributario decreta, modifica o deroga tributos para satisfacer las necesidades estatales cada día más grandes.

Para el particular se hace necesario conocer con qué garantías mínimas cuenta, y qué medios de defensa puede utilizar en contra de las posibles arbitrariedades de los representantes del poder, contando con instrumentos que sean tutelares del contribuyente y a la vez límites del poder estatal, éstos se manifiestan por medio de principios, instituciones, doctrinas y legislación que conforman una división del derecho muy joven y específica que regula las relaciones provenientes de la realización del hecho generador, génesis de la obligación tributaria y el posterior cumplimiento de la misma, estudiada y conocida como derecho tributario.

1.1. El derecho tributario y el tributo

Derecho tributario es una de las partes en que científicamente se divide el derecho financiero. Este se da como un conjunto de principios y normas jurídicas que regulan la

obtención de ingresos por parte de los entes públicos a través de los tributos. Mientras que el tributo se manifiesta, como una prestación monetaria, coactiva, establecida por la ley y debida a la administración pública por la realización de un hecho lícito que manifiesta capacidad económica.

1.2. Definición de derecho tributario

Héctor Villegas, lo define desde el punto de vista doctrinario como: “derecho tributario es la rama del derecho que regula la potestad pública de crear y percibir tributos, es el conjunto de normas jurídicas que se refiere a los tributos normándolos en sus distintos aspectos.”¹ Su definición aunque acertada es muy escueta por lo que se limita a definir derecho tributario como la creación y percepción de los tributos, sin profundizar sobre la relación que nace de esta creación de los mismos y su posterior cobro.

En el mismo contexto Carlos Giulliani Fonrouge dice: “El derecho tributario o Derecho fiscal es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la a tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad de Estado es las relaciones de este con los particulares y en las que se generan entre estos últimos”².

¹ Villegas Lara, Héctor Rene. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Pág. 133

² Giulliani Fonrouge, Carlos M. **Derecho financiero**. Pág. 40



Según este autor el derecho tributario, recibe diversas denominaciones como derecho Impositivo, derecho fiscal y otros, al analizar brevemente la definición anterior se identifican en ella rasgos de primordial importancia como lo son la relación Jurídico tributaria, el poder tributario y la coacción en el cobro del tributo, por lo que podemos decir que esta se encuentra orientada más a la relación que existe entre el contribuyente como sujeto pasivo, y el Estado como sujeto activo de la relación tributaria.

Según Calvo Ortega en su obra derecho tributario, fue Dino Jarach, con su obra clásica el hecho Imponible, quien en 1943 sentó las bases de esta disciplina al precisar la naturaleza de la relación jurídica impositiva y de la actividad administrativa de determinación, y elaboró la dogmática del hecho imponible para demostrar la autonomía estructural, y no científica del derecho tributario.

Así una vez sentadas las bases del derecho tributario, se desarrollan teorías de gran importancia y su estudio adquiere una dimensión de magnitudes considerables, al grado de poder afirmar, sin temor a equivocarnos, que dentro de la materia jurídica de las finanzas públicas este derecho es el que ha tenido mayor desarrollo. Dado lo anterior ahora estamos en la capacidad de establecer al derecho tributario como "Rama del derecho público compuesta por un conjunto de principios, normas jurídica e instituciones que regula lo relativo al nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, extinción y modificación de la relación jurídico tributaria."

1.3. Contenido del derecho tributario

En esta parte están comprendidas las normas generales aplicables a todos los tributos. En Guatemala esta se encuentra desarrollada en una norma específica, decretada para el cumplimiento de tal objetivo, desde 1991 como parte de una política latinoamericana de la existencia de una sola norma que contenga además de los procedimientos administrativos la parte sustantiva de esta rama del derecho, así se decreta por parte del Congreso Político de La República el Decreto 6-91, el cual comprende una parte semi-doctrinaria en la que se encuentran definiciones aplicables a todos los tributos, plazos y extinción de la obligación tributaria, otra que contiene disposiciones generales, infracciones y sanciones específicas y una segunda parte que contiene procedimientos administrativos y judiciales. Todo lo anterior aplicable a todas y cada una de las leyes tributarias especiales y esta a su vez se subdivide en dos partes como lo son la material y la formal.

a) Derecho tributario material: Contiene las normas sustanciales relativas en general a la obligación tributaria, como nace y extingue la misma, examina por lo tanto sus diversos elementos como sujeto, objeto, fuente, causa, hecho generador y elemento temporal. El derecho tributario material es aplicable a toda la legislación tributaria porque todos los tributos tienen los mismos elementos, y esencialmente el fin es el mismo, proporcionar fondos al Estado ya sea el gobierno central o los gobiernos locales como lo son las municipales sin importar quien los recaude, se identifica la parte material del derecho tributario, desde el momento que se lleva a cabo el hecho

generador del mismo siguiendo todo el procedimiento privado correspondiente, hasta la misma acción del pago de los tributos que es el acto material con el que se cumple la obligación tributaria, aunque posteriormente sea objeto de una revisión, mientras no haya prescrito el tiempo establecido en la misma norma, situación que forma parte y conforma el derecho tributario material, aunque ya sea participe de los actos a realizarse la superintendencia de administración tributaria.

Como ejemplo citaremos el Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas en el que en su Artículo 14 establece: "Concepto de la obligación tributaria. La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella.

Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales, la obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente."

El Artículo 18 indica: "Sujeto pasivo de la obligación tributaria. Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias sea en calidad de

contribuyente o de responsable.” A lo anterior solamente se le debe agregar que la obligación tributaria es de carácter personalísima.

b) Derecho tributario formal: Esta parte del derecho tributario contiene, lo concerniente a la aplicación de la norma al caso concreto, en sus diversos aspectos especialmente la determinación del tributo, su objeto es establecer la suma de dinero que debe pagar cada persona, y cómo se recauda por parte del órgano de la administración encargada, sea por medio de banco, la municipalidad o la superintendencia de la administración tributaria. Se encuentra constituida esta rama del derecho tributario por una serie de actos que lleva a cabo el contribuyente como sujeto pasivo del tributo o el Estado como sujeto activo del mismo, estos actos son de índole técnico formal como lo son las presentaciones de las distintas declaraciones que el contribuyente realiza, pague o no pague tributo alguno.

Podemos señalar como ejemplos de esta actividad formal el aviso de cambio de dirección, presentar los libros de contabilidad, solicitar la autorización de las facturas así como extenderlas de manera correcta. Todos estos son elementos que dan estructura a la obligación tributaria por lo que la parte formal, da forma legal a las actuaciones relacionadas con los tributos.

c) Parte especial : La parte especial va encaminada al estudio, análisis y cumplimiento de la obligación tributaria de cada una de los tributos, por lo que contiene los elementos



esenciales de la relación, sin los cuales ésta no existe, pero enfocada al tributo específico, contiene las normas específicas y particulares de cada uno de los tributos que integran todo el sistema tributario del Estado, en Guatemala, esta parte especial la componen las siguientes leyes: Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, y otros tributos establecidos.

1.4. Características del derecho tributario

El derecho tributario por ser una rama del derecho tan especial, diferente a las demás, tiene las siguientes características que se deben de tomar en cuenta:

- a. Coacción en el origen del tributo: El Estado hace uso de la potestad tributaria, que se deriva de su "lus-imperium", para crear unilateralmente la obligación de pagar tributos, por tal motivo es llamado sujeto activo de la obligación tributaria, siendo así mismo el encargado de crear los tributos por medio de la ley, en base a su poder tributario y de acuerdo a sus propias necesidades financieras. En el mismo contexto el obligado a dar cumplimiento a la obligación tributaria es llamado sujeto pasivo o contribuyente, que en esta relación solamente tendrá obligaciones.

La coacción tributaria, se encuentra determinada desde el surgimiento de la ley misma, por la tipificación de los hechos que darán surgimiento de la ley, y estos a la obligación tributaria originaria, y el sujeto pasivo obligado a cumplirla sin que

exista en esta relación autonomía de voluntad por parte del obligado a cumplir la obligación, por encontrarse dentro la tipificación legal.

- b. Coacción normada: En los Estados de derecho esta potestad tributaria no es ejercida arbitrariamente como lo fue en épocas pasadas, en la actualidad la relación tributaria, es una relación de derecho que cumple con principios constitucionales, que deben ser respetados por el Estado.

Las normas tributarias solamente pueden ser implementadas por el Estado en ejercicio del principio de legalidad, pero funcionan coactivamente, ya que el sujeto pasivo las cumple obligadamente. Esta coacción normada la ejerce el Estado por medio de las leyes tributarias, por estar legalmente establecidos los elementos de la relación jurídico tributaria, pero sin haber tomado en cuenta la autonomía de voluntad de uno de los sujetos de la relación jurídico tributaria reconocido como sujeto pasivo, quien sin ser ese su objeto principal al realizar los actos que constituyen hechos generadores de tributos, debe cumplir con una obligación no buscada, pero determinada en ley, y por tanto coactivamente legal, se podrá establecer como ejemplo la compra de un bien inmueble, el objeto que persigue es aumentar su patrimonio, pero a raíz de este acto debe pagar tributos al estar sujeta por disposición legal al impuesto al valor agregado.

- c. Tipicidad del hecho imponible: El hecho o situación hipotética, debe estar normada en ley y contener los elementos necesarios para su identificación, con el objeto de



conocer desde el punto de vista descriptivo si determinada situación cae o no dentro del hecho determinado previamente en la misma, esta función la cumple el hecho imponible, y por lo tanto su acaecimiento generará el tributo, si un acto no se encuentra descrito en la ley como hecho generador, no está tipificado, y por lo tanto no es un acto que de nacimiento a la obligación tributaria, no convirtiendo al sujeto obligado a pagar el tributo.

La tipicidad del hecho imponible es una de las características más importantes del derecho tributario, por el principio Constitucional de legalidad, el cual establece que debe estar identificado en la ley como una de las bases de la tributación el hecho generador del tributo.

- d. Interpretación no analógica: Por la certeza jurídica tan necesaria dentro del sistema tributario, la analogía no forma parte del mismo ya que no se pueden crear figuras tributarias por la aproximación que representa esta institución.

Las figuras tributarias deben estar debidamente identificadas y tipificadas en la ley para que tanto las autoridades como la población, cuenten con la debida seguridad tanto para exigir el cumplimiento de la obligación jurídico tributaria por parte de la administración pública como para que la sociedad conozca la misma.

- e. Irretroactividad de los tributos: En materia tributaria como en materia penal la ley no tiene efectos retroactivos, pero tanto la doctrina como la legislación establecen que



la excepción de esta disposición, se aplicará cuando las sanciones anteriores favorezcan al contribuyente infractor, siempre y cuando no afecten resoluciones o sentencias firmes, como lo establece el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República en su Artículo 66. “Irretroactividad: Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes.”

- f. Irrenunciabilidad del crédito tributario por parte del Estado: El Estado no puede decidir si cobra o no el tributo según las diversas circunstancias, tampoco puede hacer rebajas, renunciar derechos, hacer transacciones, conceder esperas y aceptar sustituciones de los deudores si una ley no lo autoriza para hacerlo, por lo que el crédito de que el Estado hace uso cuando estima sus ingresos provenientes de los tributos no lo puede negociar con los contribuyentes, si no es por una ley emitida por el Congreso de la República, a diferencia de las multas y recargos que de acuerdo a la Constitución Política de la República si los puede exonerar el presidente por medio de un acuerdo gubernativo ya que es una de las funciones que le otorga la Carta Magna.
- g. Finalidad del gasto público: La finalidad del tributo es la cobertura del gasto público, que dentro de sus fines tiene la satisfacción de las necesidades públicas así como la subsistencia del mismo Estado. Los tributos a la vez tienen otros fines como la redistribución de la riqueza. En lo relativo a las finanzas del Estado,

su principal fin es cubrir los gastos de este. Depende en la forma en que el Estado cumpla con el gasto público, así se redistribuirá la riqueza entre la población, tomando en consideración es una entidad de naturaleza no lucrativa, cuyo objeto principal es la realización del bien común, este elemento teleológico se consigue mediante la satisfacción de la mayor cantidad de necesidades básicas de la población.

Para el debido cumplimiento de lo anterior, el gobierno realiza una serie de gastos de naturaleza social, estos como característica principal, intentarán cubrir la mayor cantidad de necesidades fundamentales de la población, estos gastos así como los que se originen de la prestación de los servicios públicos que sean utilizados como medio idóneo para su cumplimiento, deben ser cubiertos con los recursos que percibe de los contribuyentes en forma de tributos.

- h. Capacidad contributiva: El contribuyente debe tener de acuerdo a teorías financieras, económicas, políticas, sociales y culturales capacidad económica para contribuir a los gastos públicos, dice Matías Cortes Domínguez, citado por Héctor Villegas:³ “La capacidad económica es el más valioso instrumento de interpretación del derecho positivo y el único soporte válido de estructuración de la dogmática del tributo”.

³ **Ibid**, Pág. 156

Si el contribuyente no cuenta con capacidad contributiva difícilmente podrá cumplir con la obligación tributaria aun cuando se haya cumplido el hecho generador, la capacidad contributiva de pago conocida también como capacidad de pago, es una de las garantías del derecho tributario reconocido Constitucionalmente el Artículo 243, el cual señala: "Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuras conforme al principio de capacidad de pago."

1.5. Tributo

Los impuestos son las contribuciones que los ciudadanos aportan para proveer al Gobierno de recursos económicos para cubrir sus gastos. Los impuestos son de carácter obligatorio y, consecuentemente para su adopción se requiere de un consenso generalmente grande.

Generalmente existen muchas controversias sobre cuáles y cuantos impuestos deben de haber, su naturaleza, monto, así como quienes estarán o deben estar sujetos a pagar. Pero para poder establecer todo esto se debe tener noción de las bases que sustentan a los tributos, sus orígenes así como su finalidad.

a) Antecedentes históricos de los tributos: Los tributos han Estado presentes en todas las sociedades o civilizaciones, independientemente de la forma de gobierno, a través de la historia se conoce que la tributación se originó con el ser humano. Para analizarla



es necesario ir a tiempos remotos y partir del origen del hombre, porque su tendencia es y será la de vivir en grupos.

En la edad antigua la forma básica de asociación fue la familia primitiva, no existiendo la tributación. Esta forma de agrupación conlleva con posterioridad al nacimiento de los clanes y éstos dan origen a las tribus, estas formas de agrupación sub-sisten de manera desordenada implementando una especie de tributación bastante rudimentaria. Pero dando origen con posterioridad a la formación de la sociedad como lo más complejo y organizado.

Siguiendo esta corriente es en Egipto una de las primeras civilizaciones en las que se desarrolla y surge por vez primera un gobierno con todas sus características; y estableciéndose un grupo que detenta el poder, encabezados por el faraón y Sacerdotes, vivían a costa del trabajo y de los impuestos pagados por las clases inferiores, los que al volverse excesivos provocaron su decadencia como imperio.

Luis Pazos cita al historiador Lionel Casson sobre los impuestos señala: "todo Egipto, como cualquier otro Estado centralizado, estaba sujeto a tributación, el agricultor pagaba por sus cosechas, el ganadero por sus rebaños, el artesano por sus obras, el pescador por su pesca y el cazador por la caza. Los impuestos requerían asientos contables, para lo cual se debió realizar estudios topográficos estableciendo una clasificación de las extensiones de tierra y su productividad, censos que abarcan a todos los hombres y animales dando origen a los

registros en los cuales se asentaba el pago de los mismos así como se dejaba la debida constancia de haberlos cubierto.

Como no se había inventado aún el dinero, los impuesto se pagaban en productos y trabajo, lo cual complicaba su recaudación”.⁴ Siguiendo su desarrollo histórico podemos encontrar que en las civilizaciones Griegas y posteriormente en la Romana se consideraba como una ofensa, algo humillante e indigno, el pago de impuestos al gobierno por parte de los ciudadanos.

Roma contribuyó a la iniciación de los estudios hacendarios, cultivando y legando a la humanidad conceptos fundamentales del derecho y la estructura inicial del sistema tributario el cual se recauda a través de los impuestos. Los ciudadanos romanos tenían en principio solo como obligación de prestar servicio militar, lo que caracterizó su poderío de guerra. Los impuestos eran cobrados de manera extraordinaria y temporal para sufragar la guerra, pero dada la constante recurrencia del imperio a la conquistas, los impuestos toman un carácter ordinario y permanente, no solo en Roma sino en todas las provincias.

La decadencia del Imperio Romano da origen a lo que históricamente se conoce como la edad media. Las relaciones económicas durante ese periodo fueron básicamente a través del sistema feudal o feudalismo, dándose esto entre los terratenientes o señores feudales y los vasallos o campesinos siendo estos últimos los obligados a

⁴ Pazos, luís. **Los límites de los impuestos, uso y abuso de poder.** Pág. 47

trabajar las tierras y pagarles por su uso. Esta época se caracteriza por el cobro del impuesto en dinero, en especie y en servicios o trabajo de manera indiscriminada, siendo hasta finales de ese periodo y con el nacimiento de las grandes monarquías cuando causan serias molestias y graves problemas sociales, por ejemplo la falta de generalidad de los impuestos, ya que la iglesia y los nobles estaban exentos de pagarlos.

Posteriormente, con el advenimiento de las grandes monarquías de Inglaterra, Francia y España se hizo necesario aumentar los impuestos que se utilizaban para pagar los gastos de las cortes, cubrir los grandes lujos en que vivían los reyes y el mantenimiento de sus respectivos ejércitos, pero siendo siempre las guerras la causa principal que da origen a los impuestos; al respecto Guillermo Fernández Fernández expresa: "El origen de los tributos fue la ambición de los reyes y nobles por adquirir nuevas riquezas, que para obtener dicho objetivo era necesario mantener grandes ejércitos, los cuales para su mantenimiento requerían la utilización de grandes cantidades de bienes, los que al ya no poder ser suministrados por el propio rey hace necesaria la petición de colaboración a los nobles, y al ya no alcanzar dicha colaboración se impone la contribución como una obligación para los súbditos, la cual se hace extensiva para los vecinos de guerra."⁵

Con el transcurso del tiempo surgen los problemas, agudizándose por el abuso de los gobernantes en la imposición de los impuestos y el cobro excesivo, esto provocó

⁵ Fernández Fernández, Guillermo. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal.** Pág. 93 y 94.

conflictos sociales como rebeliones, sublevaciones y revoluciones. Como producto de estos constantes conflictos que surge la Revolución Francesa productos en gran medida como consecuencia de un descontento ante los excesivos impuestos, y la lucha por la independencia de las colonias Inglesas en América del Norte.

Alfonso Lazo ilustra: “En el continente europeo específicamente en Francia, una nación que había sido la más poderosa se encuentra en una grave crisis económica, las arcas del tesoro del reino estaban prácticamente vacías y los campesinos y artesanos se hallaban hundidos en la miseria, como consecuencia de los impuestos y el gasto desmedido, pero a partir de la Revolución Francesa en el año de 1789, los Estados generales se transformaron en Asamblea Constituyente, se suprimieron los privilegios de la nobleza y los aristócratas también debían pagar impuestos, se decreta que el poder reside en el pueblo y se proclaman las libertades políticas.”⁶

En América podemos establecer la tributación ya desde las sociedades precolombinas las cuales tenían su forma de tributar, en lo que respecta a los Mayas su organización social ubicada a la cabeza de ciudad-Estado, al jefe o cacique principal el halach o ulnich, seguido en importancia por los caciques menores, el clero o sacerdotes, la nobleza, el pueblo y los esclavos. Se tributaba en especie con telas, aves, sal, pescado, jade, conchas y otros.

⁶ Lazo, Alfonso. **Revolución del mundo moderno**, Pág. 16.

Los pueblos conquistados por la guerra eran obligados a tributar con sacrificios humanos y con el trabajo de los esclavos.

En tiempos precolombinos, según estudios realizados en Guatemala existía la organización de tipo tribal o de tribu, el jefe o cacique requería de los medios necesarios para realizar diferentes actividades, al recurrir a los tributos; los indígenas pagaban al cacique o al jefe del clan, un tributo que consistía en objetos o especies, era una obligación no solo civil sino religiosa, La idea del tributo en todos los pueblos Mayas era la misma, la de sumisión y obediencia, como resultado de las guerras o por haber admitido su sujeción al más fuerte. Según indica Lydia Stela Porres Rodríguez "En la Verapaz algunos alguaciles de los nobles reyes iban de casa en casa, recaudando los tributos. Se tiene noticia respecto que el tributo era la tercera parte de la cosecha levantada por cada jefe de familia, al que previamente se le asignaba una parcela para que la trabajara. En la historia del pueblo Quiche aparecen algunos movimientos populares en contra del rey por el pago de los tributos".⁷

El descubrimiento de América, su conquista y posterior colonización, da surgimiento a otra faceta relacionada con la tributación, dado que el objetivo primario de la conquista consistió en apoderarse de las tierras, de los metales preciosos y de esclavizar la fuerza de trabajo indígena con el pretexto de la evangelización. Los conquistadores se erigieron en la clase dominante y dirigente

⁷ Porras Rodríguez, Lydia Stella. **Finanzas públicas**. Pág. 203.



de la sociedad colonial, reteniendo el poder del Estado colonial que surgió, siendo estos dependientes y obedientes únicamente a la potencia conquistadora; en Centroamérica para facilitar esto se instituye la capitanía general del reino de Guatemala.

La mayoría de los impuestos establecidos en América recaían sobre los ladinos, caracterizándose por la explotación y esclavización de los indígenas, bajo los sistemas conocidos como: la encomienda, los mandamientos, los repartimientos y las habilitaciones. Los tributos de esa época fueron: la alcabala, mita, quinto real, diezmos, almojarifazgos, perca pita o contribución directa, medias anatas seculares y otros.

Al surgir la época independiente en Guatemala la cual inicia en el año de 1821, su marco legal o institucional estaba formado por las instituciones españolas y las leyes que determinaban los tributos, las cuales se encontraban regidas por las Constituciones de Vallona, Cádiz y Federal de Guatemala, siendo esta el marco jurídico fundamental de la hacienda pública en las cuales se establecían las obligaciones tributarias de los ciudadanos.

Esta regulación tributaria tiene su fin con la reforma liberal de 1871, se intenta regular de mejor manera la recaudación tributaria y estableciendo un incremento de los impuestos, procediendo a realizar la reestructuración de la deuda tanto interna como

externa de la naciente nación, la cual se encuentra en ese momento en un Estado delicado por la desmedida cantidad de préstamos que habían realizado los gobiernos de países extranjeros por la indecisión de formar una república Centroamericana o independizarse cada nación, como al final sucedió.

Con esta reforma se procede a gravar por primera vez los bienes inmuebles urbanos, se crea el impuesto a la exportación del café y se intenta gravar el consumo mediante impuestos indirectos.

En 1871 el General Justo Rufino Barrios emite el primer Código Fiscal de la República de Guatemala, Decretos número 261, regulando entre otros puntos los terrenos baldíos, las cuantías fiscales o sea lo que más adelante se conoce como la contabilidad gubernamental y la enajenación de bienes nacionales que incluyen: venta, arrendamiento, permuta y avalúo de bienes inmuebles del Estado entre otras disposiciones fiscales. En la actualidad esta normativa constituye la base histórica de las disposiciones tributarias, que rigen nuestro entorno jurídico actual.

b) Características de los tributos: Son características principales de los tributos:

- a. Grava una determinada manifestación de riqueza.
- b. Constituye el más típico de los ingresos públicos.
- c. Es un recurso generalmente de carácter monetario, pero también puede consistir en la entrega de bienes no dinerarios.



- d. Su fuente es la ley, basado en el principio de legalidad o de reserva de ley.
- e. No es confiscatorio.

c) Clasificación doctrinaria de los tributos: La palabra tributo se deriva del latín tribunos, que significa carga u obligación tributaria para beneficio del bien general o común. La mayoría de autores o tratadistas del Derecho tributario dan a conocer varias clasificaciones, la que predomina es la clasificación tripartita según lo afirma Giuliani Fonrouge, al clasificarlos en tres categorías como lo son: impuestos, tasas y contribuciones especiales.⁸ La Licenciada Monterroso establece: “los impuestos doctrinariamente se clasifican primeramente en:

- a. Impuestos indirecto: Es el establecido de manera inmediata sobre las personas o los bienes, es recaudado de conformidad con las listas nominales de contribuyentes u objetos gravados y cuyo importe es percibido del contribuyente por el sujeto activo de la relación que es el Estado y sus características son:

Gravan el patrimonio en forma total.

Gravan el patrimonio en forma parcial.

Gravan las rentas como beneficios periódicos.

Gravan beneficios esporádicos debidamente comprobados.

- b. Impuestos indirectos: Son los que gravan los objetos de consumo en general o determinados servicios y se encuentran incluidos dentro del precio con indicación

⁸ Giuliani Fonrouge, Carlos María. **Derecho financiero**. Pág. 288.

o sin ella. Se establece tomando en cuenta las transacciones y el consumo, y se trasladan al consumidor final quien paga la totalidad del impuesto.

c. Personales o subjetivos: Son los que se establecen por razón de las circunstancias de la persona que ha de ser el sujeto pasivo del mismo. En la legislación Guatemalteca no existen esta clase de impuestos al ser contrarios a los principios constitucionales.

d. Reales u objetivos: Solo tienen en cuenta la riqueza por sí misma sin considerar la situación individual como persona.

e. Impuestos ordinarios: Es el que forma parte de las finanzas del Estado, y gravan la renta de las economías privadas así como también el capital.

f. Impuestos extraordinarios: Tienen carácter excepcional, son transitorios, para su función es decretada una determinada necesidad de la administración pública.⁹

d) Clasificación legal de los tributos en Guatemala: El Código Tributario Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, regula los tributos en el Artículo 9 el cual establece: "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".

⁹ Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. **Derecho financiero, parte I finanzas públicas**, Pág. 93



El Artículo 10 del mismo cuerpo legal estipula: “Clases de tributos. Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.”

e) Relación jurídica tributaria: La Licenciada Gladys Monterroso, ofrece una definición acoplada a el entorno jurídico Guatemalteco, la cual establece que: “es el vínculo jurídico, producto de la potestad del Estado que al imponer la base de la tributación unilateralmente, coloca al sujeto pasivo de la misma, como un deudor de la obligación tributaria, cuya extensión se encuentra sujeta al cumplimiento de la misma.”¹⁰

Por lo tanto la obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente. Constituyendo una institución autónoma y corresponde a la vinculación que se crea entre el Estado y los contribuyentes como consecuencia del poder coactivo del Estado, por lo tanto su naturaleza es de una institución del derecho público.

f) Características de la relación jurídica tributaria: Dentro de las características principales de esta relación podemos mencionar:

- a. De vínculo personalísimo: Este es entre el Estado y los contribuyentes.
- b. De obligatoriedad pecuniaria: Consistente en dar el pago en dinero.

¹⁰ *Ibid*, Pág. 90.

- c. Debe ser legal: Atendiendo fundamental y únicamente al principio Constitucional de legalidad, la única fuente es la ley.
- d. Es de tipicidad expresa: Nace en la ley identificada en la misma como hecho generador o hecho imponible.
- e. Es de autonomía relacional: Tiene características de autonomía por ser propio del derecho tributario.

1.6. Elementos de la relación jurídica tributaria

a. Elemento personal: Este elemento de la relación tributaria está compuesto por el sujeto activo que lo representa el Estado y el sujeto pasivo que lo representa el contribuyente de la misma relación jurídica tributaria. Este elemento es la base de la recaudación.

b. Elemento material: Este elemento nace al momento en que tanto las bases de recaudación como la descripción del hecho generador, se encuentran debidamente tipificados en la ley y se hace efectivo el pago del tributo.

1.7. Nacimiento de la relación jurídico tributaria

Esta nace en el momento mismo en el que el hecho generador, es debidamente tipificado en la ley específica, como acto abstracto, se concretiza

cuando el sujeto pasivo de la misma obligación, hace efectivo el pago del tributo, en el periodo establecido previamente en la ley que le da origen. Dicho periodo debe establecerse de manera anticipada en dicha ley y puede ser semanal, mensual, trimestral o anual.

1.8. El hecho generador o hecho imponible

Este es el que se adecua a la hipótesis legal establecida en la ley dando nacimiento a la obligación tributaria, y el cual se fundamenta en los siguientes elementos para dar estricto cumplimiento al principio de legalidad:

- a. La descripción objetiva de un hecho o situación dentro de la ley.
- b. Datos necesarios para individualizar a la persona que debe realizar el hecho o enmarcarse en la situación en que objetivamente fueron descritos.
- c. El momento en que se configura o se tiene por configurada la relación del hecho imponible.
- d. El lugar donde debe acaecer o tener por acaecida la relación del hecho imponible.

a) Características del hecho generador: El hecho generador debe poseer determinadas características para que se pueda configurar como tal dentro de la misma norma que lo regula y podemos establecer como las principales:



a. Objeto impositivo: Su fin es obtener la percepción de recursos en dinero por parte del sujeto activo de la relación jurídica tributaria, para satisfacer sus necesidades, el cual debe estar debidamente identificado en toda ley tributaria.

b. Tipo impositivo: Es la cuantía o porcentaje que resulta asignado a cada deuda tributaria, constituyendo el valor que el contribuyente entrega al Estado en concepto de tributo. Es conocido también como tasa impositiva, elemento cuantifican té o porcentaje.

c. Base impositiva : Es la magnitud que resulta de la mediación o valoración del hecho imponible, la cual sirve para determinar la obligación fiscal o tributaria. Esta se puede presentar en los siguientes casos:

1. Que la realice el mismo contribuyente o determinación por el sujeto;
2. Que el fisco la determine o determinación de oficio;
3. Que conjuntamente lo haga el fisco y el sujeto pasivo o determinación mixta.

d. Elemento temporal: Se da en el momento en que se cumple el hecho generador y en el momento en que se cumple el pago, dicho pago se puede hacer semanal, mensual, trimestral o anual.



1.9. Exenciones tributarias

Son supuestos de exención aquellos en los que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal. Hay exención tributaria cuando una norma establece que una norma tributaria no es aplicable a supuestos de hecho que realizan la hipótesis de dicha norma tributaria, o cuando impide que se deriven los efectos jurídicos del mandato de esta norma tributaria para los sujetos fijados en la norma de exención.

a) Clases de exenciones: En materia tributaria encontramos las siguientes exenciones:

1. Exenciones objetivas: Cuando se priva a la norma definitoria del presupuesto de eficacia constitutiva de las obligaciones tributarias respecto a hechos que no generan la obligación tributaria.
2. Exenciones subjetivas: Se pretende que ciertas personas no queden obligadas a contribuir aunque pueda nacer la obligación por ley.
3. Exenciones temporales: Aquellas que producen el efecto excluyente de la obligación tributaria sólo durante el plazo limitado que se fija en el momento de su creación.
4. Exenciones permanentes: Estas por el contrario son aquellas que no aparecen limitadas en el tiempo.



5. Exenciones totales: Aquellas que impiden el nacimiento de la obligación tributaria para unos determinados hechos o para ciertos sujetos.
 6. Exenciones parciales: Las que no impiden el nacimiento de la obligación, pero reducen la cuantía de la deuda.
- b) Características de las exenciones tributarias: tenemos como características de las exenciones tributarias las siguientes:
1. Tiene carácter excepcional.
 2. La existencia de dos o más normas.
 3. Una de sujeción a tributación a determinados supuestos y personas y otra que exima de la misma a algunos de éstos.
 4. La circunstancia de haberse realizado el hecho imponible.

CAPÍTULO II

2. Análisis jurídico de las clases de tributos que afectan la transferencia de bienes inmuebles

Es importante resaltar que los tributos que genera la venta de bienes en general dan origen a una serie de impuestos con los cuales todos nos vemos llamados a contribuir en nuestra vida, de una u otra manera, día a día nos vemos afectados por esta clase de impuesto.

Pero de manera específica la transferencia de bienes inmuebles a través de la enajenación de los mismos, nuestro ordenamiento jurídico lo regula en su base impositiva a través del Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Único Sobre Inmuebles.

2.1. Impuesto al valor agregado

El Impuesto al Valor Agregado, es un impuesto indirecto sobre el consumo, es decir financiado por el consumidor final. Un impuesto indirecto es: el impuesto que no es percibido por el fisco directamente del tributario. El Impuesto al Valor Agregado es percibido por el vendedor en el momento de toda transacción comercial en este caso en particular transferencia de bienes. Los vendedores intermediarios tienen el derecho de hacerse reembolsar el Impuesto al Valor Agregado que han pagado a otros vendedores



que los preceden en la cadena de comercialización lo que en materia tributaria se denomina crédito fiscal, deduciéndolo del monto de Impuesto cobrado a sus clientes o débito fiscal, entregando la diferencia al fisco.

Siendo los consumidores finales los obligados a pagar dicho impuesto sin derecho a reembolso, lo que es controlado por el fisco obligando a la empresa a entregar justificantes de venta al consumidor final e integrar copias de éstas a la contabilidad de la empresa.

a) Origen histórico del impuesto: Lo que conocemos actualmente como Impuesto al Valor Agregado, en las antiguas civilizaciones como la Egipcia y Ateniense, existía como un impuesto a las ventas. Después de la primera guerra mundial apareció en la legislación de muchos países y se fue generalizando. En la legislación Guatemalteca dicha carga tributaria tiene su origen en la Legislación Española, esta clase de tributación surge en el siglo XIV, promulgada por el Rey Alfonso XI el cual implantó a nivel estatal un nuevo tributo, sobre el volumen de ventas, con el fin de financiar el asedio a la ciudad de Algeciras. Gracias a los ingresos obtenidos por este tributo innovador, el ejército del reino cristiano logró conquistar la ciudad de Granada y sus territorios en 1344.

Esto da fundamento a la creciente administración en las Américas a establecer dicha tributación como elemento fundamental de imposición por parte de la Corona Española a las distintas colonias y especialmente a las ventas realizadas por estas.

b) Resurgimiento del impuesto en la época moderna Guatemalteca: Después del golpe de Estado del 22 de marzo de 1982 se instaló una junta de gobierno esta suspende la Constitución y emite un Estatuto Fundamental de Gobierno. Un régimen explícitamente de facto asumió el poder.

Al gobierno no le era ajeno el progresivo deterioro de las finanzas públicas y la reducción en los ingresos estatales esto reflejado en las tasas negativas de crecimiento en del año de 1982 al año 1985, con una tasa cercana al 0.5% de crecimiento. En esas circunstancias, el gobierno propuso un plan de acción con el propósito de reactivar la economía y especialmente a los sectores agropecuario e industrial, elevar los niveles de empleo e ingreso, mejorar la situación de la balanza de pagos y las finanzas públicas y solucionar la problemática social, es decir, reducir las carencias y limitaciones en salud, educación, alimentación, vivienda y seguridad social que enfrentaba la mayoría de la población. Entre los objetivos específicos se encontraba revisar la estructura tributaria para aumentar la recaudación de los ingresos fiscales y disminuir el déficit fiscal. El plan propuso como una de sus metas recaudar un mínimo de Q.50 millones en concepto de impuestos y sustituir el timbre sobre ventas por el impuesto al valor agregado con una tasa impositiva del 3% sobre las ventas, lo que da origen a la reforma tributaria de 1983. A pesar de una gran oposición en julio de 1983, se publicó el Decreto-ley 72-83, Ley del Impuesto al Valor Agregado, la cual fue publicada en el Diario de Centro América el 11 de julio de 1983 y entra en vigencia el 1 de agosto de 1983, gravando la venta de mercancías y la prestación de servicios no personales.

Este se consideraba un impuesto que daba mayor seguridad fiscal y con un diseño técnico superior al Impuesto del Timbre sobre ventas. Este Decreto Ley definió los actos gravables como cualquiera que tenga por fin último la transferencia de dominio de mercancías y, dado que este tipo de impuestos se ha caracterizado como regresivo, se estableció una lista de exenciones entre las que se encontraban productos alimenticios, medicinas, insumos agropecuarios, herramientas, útiles escolares, derivados del petróleo y publicaciones. Fijando la tasa del Impuesto en el 10% por ciento sobre el valor de la venta.

c) Características del impuesto: Dentro las principales características de este impuesto podemos señalar las siguientes:

1. Establecido en una ley. Llamado igualmente principio de legalidad tributaria, ya que todo tributo tiene que estar establecido en una ley, de acuerdo al aforismo latino que dice: Nullun Tributum, Sine Lege. Conocido por otros autores, como el principio de reserva legal.
2. Es un impuesto indirecto. Grava los consumos que son manifestaciones mediatas de riquezas o exteriorización de la capacidad contributiva.
3. Es un impuesto real. Toma en atención las condiciones subjetivas del contribuyente.
4. Es un impuesto a la circulación. Grava los movimientos de riqueza que se ponen de manifiesto, con el movimiento económico de los bienes.
5. No es un impuesto acumulativo o piramidal.
6. No se incurre en una doble tributación con el gravamen del impuesto.

7. El impuesto es soportado o trasladado al consumidor final.

d) Sujetos afectos a la tributación: El Decreto 27-92 del Congreso de la República, Ley del impuesto al Valor Agregado en el Artículo 2, establece: “ los sujetos afectos a la tributación:

- Por venta: Todo acto o contrato que sirva para transferir a título oneroso el dominio total o parcial de bienes muebles o inmuebles, situados en el territorio nacional, o derechos reales sobre ellos independientemente de la designación que le den las partes y el lugar en que se celebre el acto o contrato respectivo.
- Por servicio: La acción o prestación que una persona hace para otra y por la cual percibe un honorario, interés, prima, comisión o cualquier otra forma de remuneración, siempre que no sea en relación de dependencia.
- Por contribuyente: Toda persona individual o jurídica incluyendo el Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes aun cuando no tengan personalidad jurídica, que realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados de conformidad con esta ley.”



Así mismo el Artículo 2 del Acuerdo Gubernativo 311-97 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado nos establece: " Para los efectos del presente reglamento, se entenderá por:

- Vendedor: Es toda persona individual o jurídica, con inclusión de las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y otros entes similares que aunque no tengan personalidad jurídica propia y que realicen en forma habitual venta de bienes sean estos de su propia producción o adquiridos de terceros y se incluye al Estado y sus entidades autónomas, cuando efectúen ventas afectas al Impuesto al Valor Agregado.
- Prestador de Servicios: Es toda persona individual o jurídica, con inclusión de las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y otros entes similares que aunque no tengan personalidad jurídica propia y que realicen en forma habitual prestación de servicios incluyendo al Estado y sus entidades autónomas cuando efectúen prestación de servicios afectas al Impuesto al Valor Agregado.
- Habitualidad: Es la realización por parte de una persona, de venta o prestación de servicios, que tengan naturaleza similar y se produzcan en cantidad superior a una oportunidad en cada periodo mensual o que las realice con un mismo adquiriente más de una vez en el transcurso de doce meses. Se presume la habitualidad en todas las transferencias o retiros de bienes y prestaciones de

servicios, que efectuó una persona dentro de su giro comercial aunque las efectuó para sí misma.”

e) Hecho generador del tributo: El Artículo 3 del Decreto 27-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Al Valor Agregado establece como hechos generadores del tributo los siguientes:

1. La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos.
2. La prestación de servicios en el territorio nacional.
3. Las importaciones.
4. El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles.
5. Las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, salvo las que se efectúen con ocasión de la partición de la masa hereditaria o la finalización del proindiviso.
6. Los retiros de bienes muebles efectuados por un contribuyente o por el propietario, socios, directores o empleados de la respectiva empresa para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de su propia producción o comprados para la reventa, o la auto prestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica dela empresa.
7. La destrucción, perdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio. Cuando se trate de casos fortuitos o de fuerza mayor,

debe hacerse constar lo ocurrido en acta notarial. Si se trata de casos de delitos contra el patrimonio, se deberá comprobar mediante certificación de la denuncia presentada ante las autoridades policiales y que hayan sido ratificadas en el juzgado correspondiente. En cualquier caso, deberán registrarse estos hechos en la contabilidad fidedigna en forma cronológica.

8. La venta o permuta de bienes inmuebles.

9. La donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles.

10. La aportación de bienes inmuebles a sociedades, al tenor de lo establecido en el numeral 3 literal d) del Artículo 7 de esta ley. En los casos señalados en los numerales 5, 6 y 9 anteriores, para los efectos del impuesto, la base imponible en ningún caso será inferior al precio de adquisición o al costo de fabricación de los bienes.

f) La base imponible en la transferencia de bienes inmuebles: El Artículo 56 establece: "Base del impuesto. La base del impuesto la constituye el precio de la enajenación consignado en la factura o escritura pública respectiva. En los contratos de enajenación de bienes inmuebles, cuando en la escritura pública respectiva se consignen valores menores de los que constan en la matrícula fiscal, el impuesto se determinará sobre el valor de ésta, debiendo consignarse en dicho documento público el Número de Identificación Tributaria -NIT- de las partes contratantes e identificar el medio de pago que se utilizó. Cuando las aportaciones de bienes inmuebles se encuentren gravadas, la base imponible la constituirá el valor del inmueble que un valuador autorizado hubiere estimado. Copia autenticada de dicho avalúo deberá agregarse, como atestado al

testimonio de la escritura pública que para los efectos registrales se emita. Los registros públicos están obligados a exigir la presentación de este documento.”

Esto se relaciona de manera directa con lo establecido en el Artículo 43 del Acuerdo Gubernativo Número 424-2006, Reglamento de La Ley del Impuesto al Valor Agregado establece: “Conforme el artículo 56 de la ley, el Notario hará constar en la escritura pública que contenga la enajenación de bienes inmuebles el número de identificación tributaria de las partes contratantes, e identificará el medio de pago que se utilizó en la contratación a que se refiere la escritura. Para lo dispuesto en el artículo 57 de la ley, el adquirente del inmueble, debe pagar el Impuesto al Valor Agregado, en el formulario que proporcione la administración tributaria.”

2.2. Impuesto Único Sobre Inmuebles

Este impuesto ha estado generalizado en todo el mundo por mucho tiempo. Algunos lo justifican porque los ciudadanos que poseen tierra son, en efecto, los dueños de los bienes inmuebles de la comunidad, y como tales, son ellos los beneficiados por los servicios que el gobierno presta con los ingresos provenientes de ese impuesto.

Cuando el impuesto le es aplicado a la tierra, sin considerar lo que en ella está construido, ya no se le denomina impuesto a la propiedad, sino a la tierra. En este caso, el monto a pagar como impuesto es más fácil determinarlo porque no es necesario tener en cuenta lo que sobre la tierra ha sido construido. Como

generalmente, estos impuestos se determinan en proporción al valor del inmueble gravado, su incidencia en los montos a recaudar son mayores en el caudal total de la tributación del Estado he ahí su importancia en las finanzas presupuestarias de los organismos del Estado encargados de su recaudación.

a) Definición: El Impuesto Único Sobre Inmuebles, es un impuesto único anual que se aplica a los bienes inmuebles rústicos o rurales y urbanos, integrando los mismos el terreno, las estructuras, construcciones, instalaciones adheridas al inmueble y sus mejoras, así como los cultivos permanentes.

Además, para la determinación de la tasa impositiva se toma en cuenta el incremento o decremento provocado por factores hidrológicos, topográficos, geográficos y ambientales, así como la naturaleza urbana, suburbana o rural, población, ubicación, servicios y otros similares.

Para el cálculo del impuesto, no formarán parte de la base imponible:

- a. La maquinaria y equipo.
- b. En las propiedades rústicas y rurales, las viviendas, escuelas, puestos de salud.
- c. Dispensarios u otros centros de beneficio social para los trabajadores de dichas propiedades.

Para los efectos de este impuesto, se consideran cultivos permanentes los que tengan un término de producción superior a tres años.

b) Antecedentes históricos del impuesto: “ Existen registros históricos que sustentan su surgimiento en culturas tan antiguas como en Egipto, 3,400 años antes de Cristo, ya se encuentran prácticas y experiencias financieras y lo mismo puede decirse de Babilonia y Persia, aun en la Biblia constatamos que la dispersión de las diez tribus de Israel y la ruina de la Monarquía Hebrea, a la muerte de Salomone, no es ajena a fenómenos tributarios.”¹¹ Para todos estos estados fue familiar el pago de impuestos sobre la tenencia y uso de las tierras y sobre las transacciones comerciales.

Grecia vivió de impuestos sobre el comercio internacional y sobre la tierra. A la caída del Imperio Romano el mundo occidental entra en la época de la Edad Media, en la que se desarrolló el gobierno feudal, el sistema feudal estaba sustentado en el derecho del vir Potenes sobre la tierra. Esta consiste en que el feudo o la señoría aloja cuantos quisieran obtener seguridad o una garantía fiscal, a cambio de vasallaje o servilismo, que no era otra cosa más que una forma de pagar impuestos por uso de la tierra, tierra que se le asignaba al siervo y que casi no podía trabajar, porque la mayor parte del tiempo estaba en forma gratuita y obligatoria al servicios del señor feudal.

¹¹ Benavente, Manuel Matus. **Finanzas públicas**. Pág. 126



c) Antecedentes históricos del impuesto en Guatemala: Este surge como resultado de la declaración de la propiedad de las tierras conquistadas por España en el año de 1540, la que se dispuso a distribuir las por medio de subastas o por la gracia real. Este privilegio se lleva a cabo a favor de los Españoles colonos de estas tierras y a quienes se les encomendó en algunos casos las tierras que eran habitadas y trabajadas por los indígenas. Dicha acción de ninguna manera represento que le fueran adjudicadas las tierras a los Españoles en propiedad, naciendo la encomienda, que según nuestra historia tiene dos aspectos: el primero de carácter esclavista y el segundo de carácter tributario, este último es legal, y que consistió en la cesión de tributos provenientes de los Indios para el Rey; posteriormente se introdujeron nuevas disposiciones legales que tuvieron por objeto regular el sistema de la encomienda, desde el objetivo de tipo tributario, llegándose al grado que esta contribución es una de las bases para el sostenimiento de la economía colonial.

Pero es en la época post-colonial durante el Gobierno del Doctor Mariano Gálvez, que se impuso, entre otros tributos, una contribución directa, conforme a la cual se afectaba el valor de las fincas urbanas y rurales, incluyendo tierras, casas, cementeras, etc., estableciendo a su vez una excepción para aquellas personas que poseían bienes por un valor menor de cincuenta pesos.

El Gobierno de Rafael Carrera suprime los tributos anteriormente mencionados, con lo que paulatinamente se volvió a un régimen impositivo de tipo colonial, hasta que, con la

revolución de 1871, el General Justo Rufino Barrios dio nuevamente impulso a este tipo de tributaciones, para nuevamente retroceder con posterioridad con los regímenes de corte liberal.¹²

Es durante los periodos de 1873 a 1886, que gobierna el General Justo Rufino Barrios y que se promulga la ley de Contribución Territorial, este impuesto se calculaba sobre la extensión territorial lo que resultaba demasiado oneroso, esto provoca un descontento generalizado, obligando al gobierno a realizar una revisión del mismo estableciendo al final que solamente se cancelara la mitad del mismo menguando la presión popular.

En el año 1881. Se emite el Decreto Número 263, el cual contiene el Código Fiscal, este establece una serie de contribuciones sobre la posesión de bienes raíces, este impuesto refleja la inflexibilidad ante la extrema desigualdad, puesto que no atendía al valor del bien inmueble, ni a la renta que este produce, estableciendo un monto específico a tributar por el solo hecho de poseerlo. Rige desde el primero de octubre de 1881, el cual es pagadero trimestralmente a partir del 1 de enero de 1882.

En el año 1921, entra en vigencia el Decreto Legislativo 1153. Esta es denominada Ley de Contribuciones, que consiste en un impuesto territorial con tasa única. En el Capítulo IV, Sección I., Cuota de Contribución.

¹²Tabarini Trigueros, Carlos Enrique. **Tesis la tributación guatemalteca sobre posesión y/o enajenación de bienes inmuebles su control y fiscalización.** Pág. 31.



En los Artículos siguientes establece:

Artículo 84. “Están sujetos al pago de la contribución los propietarios y usufructuarios de bienes inmuebles situados en el territorio de la República.”

Artículo 85. “Se exceptúa del pago de esta contribución las personas que posean bienes inmuebles cuyo valor no llegue a los 4 mil pesos en moneda nacional.”

Artículo 88. “El valor estimado será por medio de declaración de la propiedad inmueble que poseyeren.”

Además entra en vigencia el Decreto Legislativo 1627, Folio Personal a nivel departamental. El cual consistía en un impuesto adicional del 3 por millar a un capital total mayor de Q. 20,000.00 pesos. Es en el año de 1945 que se institucionaliza el Catastro en la Municipalidad de Guatemala y en el año de 1953 se crea el arbitrio de *renta inmobiliaria*.

En el año de 1966. Se emite el Decreto Legislativo número 1627, el cual consiste en el proyecto de mapeo tributario y en el año de 1967 en base a este se ordena el incremento en 300% al valor de los bienes inmuebles inscritos y de los cuales no se presentara la respectiva declaración jurada la cual debe de contener una autoevaluación.



En el año de 1974. Se emite el Decreto número 80-74, que consiste en una reforma a la Ley de Papel Sellado y Timbre Fiscales. Está en su Artículo 19 modifica la Ley de Contribuciones Decreto Legislativo 1,153 en su Artículo 85 establece: “la contribución anual de inmuebles, se aplicara conforme a la escala del 0, 3, 6 y a 8 por millar.” En este mismo año se emite el Decreto 1,831, que es su capítulo VI, hace referencia a la Contribución sobre bienes inmuebles, estableciendo en su Artículo 19: “la tasa del 3, 6 y 8 por millar.”

En el año de 1978 se emite el Decreto 37-78, en el cual se designa el 50% de recaudación a las Municipalidades de la República de Guatemala. Además contempla la creación de la Dirección de Catastro y Bienes Inmuebles. Derivado de las distintas molestias surgidas por el sistema de repartición imperante en el año de 1986 el Impuesto Único Sobre Inmuebles pasa de la Dirección General de Rentas Internas y a la Dirección de Catastro y Bienes Inmuebles. Ambas dependencias pertenecientes al Ministerio de Finanzas Publica para su administración.

d) Proceso de descentralización del Impuesto: En el año de 1985 la Asamblea Nacional Constituyente, modifica la Constitución Política de la República de Guatemala, la cual en el Artículo 224, párrafo segundo, del capítulo II, Régimen Administrativo, se estipula: “La administración será descentralizada y se establecerán las regiones de desarrollo con criterios económicos, sociales y culturales que



podrán estar constituidos por uno o más departamentos de la República, para dar un impulso racionalizado al desarrollo integral del país”.

Derivado de lo anterior en el año de 1987 el Congreso de la República emite el Decreto número 62-87 Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, incluyendo el concepto de descentralización establecido en la Carta Magna, además de fusionar el impuesto sobre Bienes Inmuebles y el Arbitrio de Renta Inmobiliaria se establece un nuevo sistema para evaluar los bienes inmuebles, denominado autoevaluó.

En el año de 1994 se emite por parte del Congreso de la república el Decreto 57-94 el cual reforma los Artículos 2 y 8 del Decreto Número 62-87 con el objeto de fortalecer la descentralización.

En el año de 1996 se estima que existen 2 millones de bienes inmuebles en toda la República de Guatemala, de los cuales un millón y medio se encuentran registrados en la Dirección de Catastro y Bienes Inmuebles, esto motiva al Congreso de la República a promulgar el Decreto número 122-97, mediante el cual se establece una nueva Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles pero no ad valoren, sino tipo impositivo sobre extensión de terreno y construcción para área urbana y solamente terreno para área rural. Este Decreto fue derogado el 19 de marzo de 1998, por oposición popular con el argumento de ser un impuesto muy alto y no equitativo.

Ante tal oposición en el año de 1998 se emite el Decreto del Congreso de la República, número 15-98, el cual reforma el Impuesto Único Sobre Inmuebles, pero nuevamente no ad valorem, sin intereses resarcitorios, con algunas variantes tales como fortalecer la descentralización del Impuesto trasladando la administración y la asignación de los ingresos por dicho impuesto, a las Municipalidades que recauden y administren el Impuesto teniendo como principal aliciente el manejo del 100% de lo recaudado.

Producto de esta normativa al 31 de diciembre del año 2010 de 333 Municipios que conforman la República de Guatemala, 253 Municipios han optado por la descentralización Municipal del catastro, lo cual representa el 76% de Municipalidades del país que se encuentran descentralizadas y administrando el Impuesto Único Sobre Inmuebles.

e) Fundamento legal del Impuesto Único Sobre inmuebles: El Impuesto Único Sobre Inmuebles fundamenta su quehacer actual en la Legislación Guatemalteca en el Decreto Número 15-98 Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, promulgada el 26 de febrero de 1998, la cual complementa e interrelaciona lo establecido en la Constitución Política de la República, los Acuerdos de Paz, el Código Tributario y el Código Municipal, todos emitidos por el Congreso de la República.

f) Métodos valoración y actualización de los valores de los bienes inmuebles afectos al impuesto: Se pueden establecer dos tipos de criterio vigentes los cuales se regulan de la siguiente manera:

a. Criterio legal: De conformidad al Artículo 5 de la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, el valor del inmueble se establece así:

1. Por autoevaluó presentado por los contribuyentes conforme a las condiciones a que se refiere esta ley;
2. Por avalúo directo de cada inmueble, que practique o apruebe la Dirección o en su caso la municipalidad cuando ya esté administrando el impuesto, conforme el manual de avalúos elaborado por el Ministerio de Finanzas Públicas y mediante los procedimientos previamente aprobados por el Consejo Municipal;
3. Por avalúo técnico practicado por valuador autorizado por la dirección a requerimiento del propietario; este avalúo deberá presentarse en certificación bajo juramento, firmado por el propietario o su representante legal y el valuador autorizado; y,
4. Por nuevos valores consignados en el aviso notarial a que dé lugar la enajenación o transferencia por cualquier título de bienes inmuebles. Cuando los valores consignados en los numerales anteriores, sean menores a los valores registrados en la matrícula fiscal, no serán operados por la Dirección o la Municipalidad respectiva.

b. Criterio doctrinario: La doctrina establece como métodos de valoración, auto valoración y de bienes inmuebles los siguientes:

1. Avaluó o tasación: Es la ponderación o medida del precio estimado de un bien o cosa. También se define como la ciencia del justiprecio de las cosas, a base

ponderativa y procedimiento matemático, constituyendo por lo tanto una matemática mixta.¹³

2. Avalúo fiscal: El avalúo fiscal es aquel que generalmente es menor que el precio del mercado o comercial. Se usa para el cobro de impuestos periódicos fijos y eventuales como lo son los territoriales, de herencia, donaciones, compra-venta y permuta de inmuebles. La unidad administrativa que regula este tipo de avalúos es la sección de avalúo fiscal, que depende de la Dirección de Catastro y Avalúo de bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas. Este periódicamente debe formular las bases tabulares o planos de Índices de tasación, con los reajustes correspondientes de cada cinco años, para adaptar sus cifras, prudentemente, a las fluctuaciones económicas generales del país.

3. Reavalúo: Es la determinación del precio estimado de un bien o cosa sometida a juicio de valoración anterior. Corresponde a la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles, elaborar y mantener actualizado el catastro y registro fiscal de los bienes inmuebles de todo el territorio de la República, bajo el sistema de folio real y establecer sistemas de valuación, determinando el justiprecio en los mismos para efectos impositivos, de conformidad con el manual de avalúos debidamente actualizado.

¹³Tabarini Trigueros, **Ob. Cit**, pág. 17.



4. Autoevaluó: Los contribuyentes y responsables, sus apoderados o representantes legales, deberán presentar un auto avalúo, como declaración del valor de cada inmueble, cuando sean convocados para el efecto por el Ministerio por medio de la dependencia administrativa adecuada o en su caso por descentralización por la municipalidad respectiva, publicando las fechas y procedimientos adecuados.

g) Tasa impositiva vigente: El Artículo 11 de la Ley del Impuesto Único Sobre inmuebles establece: "Tasas al valor. Para la determinación del impuesto anual sobre inmuebles se establecen las escalas y tasas siguientes:

Valor Inscrito Impuesto:

Hasta	Q. 2,00000			exento
De	Q. 2,000.01	a	Q. 20,000.00	2 por millar
De	Q. 20,000.01	a	Q. 70,000.00	6 por millar
De	Q. 70,000.01	en	adelante	9 por millar".

h) Método de pago del Impuesto: La Dirección de Catastro y Bienes inmuebles o la Municipalidad respectiva, emitirán los requerimientos de pago del impuesto, los que podrán fraccionarse en cuatro cuotas trimestrales iguales, que el contribuyente pagará en las cajas receptoras.



Los pagos trimestrales deberán enterarse de la siguiente forma:

- Primera cuota: en abril
- Segunda cuota: en julio
- Tercera cuota: en octubre
- Cuarta cuota: en enero.

i) Destino del Impuesto Único Sobre Inmuebles: El impuesto y multas generados por el Impuesto Único Sobre inmuebles, se distribuye de la forma siguiente:

- El producto recaudado por el Ministerio de Finanzas Públicas de los contribuyentes afectos cuyo valor inscrito sea menor o igual a Q. 20,000.00, se trasladará en su totalidad a las Municipalidades respectivas.
- El producto recaudado por el Ministerio de Finanzas Públicas de los contribuyentes afectos cuyo valor sea igual o mayor de Q. 20,000.01, se distribuirá el veinticinco por ciento (25%) para el Estado y el setenta y cinco por ciento (75%) para las Municipalidades en cuya jurisdicción territorial esté ubicado el inmueble.
- Para las Municipalidades que indiquen que poseen la capacidad técnica y administrativa para recaudar y administrar el impuesto, el Ministerio de Finanzas Públicas, trasladará expresamente dichas atribuciones a partir de la vigencia de un Acuerdo Ministerial. Por consiguiente, el monto recaudado por las Municipalidades

les corresponderá en un cien por ciento (100%), que ingresarán como fondos privados.

Los recursos provenientes de la aplicación de este impuesto, únicamente podrán destinarse por las Municipalidades 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.

j) Sujetos participes de la relación tributaria: Son contribuyentes del Impuesto Único Sobre inmuebles las personas propietarias o poseedoras de bienes inmuebles y los usufructuarios de bienes del Estado. Son responsables solidarios y mancomunados del pago del impuesto:

- Los albaceas, representantes de una mortal, herederos o legatarios de bienes inmuebles.
- Los fiduciarios por los bienes inmuebles administrados en fideicomiso.
- Los usufructuarios de bienes inmuebles inscritos como tales en la matrícula fiscal.
- Las personas individuales o jurídicas por el impuesto que se adeude a la fecha de la adquisición de bienes inmuebles a cualquier título.

Los sujetos del impuesto o su representantes legales tienen la obligación de concurrir a



citaciones y a proporcionar la información pertinente que les sea requerida, para el establecimiento, actualización y mantenimiento de la matrícula fiscal.

k) Exenciones del impuesto: De conformidad a la Ley del Impuesto Único Sobre inmuebles, están exentas del impuesto, las entidades siguientes:

1. El Estado, sus entidades descentralizadas, las entidades autónomas y las Municipalidades y sus empresas.
2. Las misiones diplomáticas y consulares de los países con los que Guatemala mantengan relaciones, siempre que exista reciprocidad.
3. Los organismos internacionales de los cuales Guatemala forme parte.
4. La Universidad de San Carlos de Guatemala y demás universidades legalmente autorizadas para funcionar en el país.
5. Las entidades religiosas debidamente autorizadas, siempre que los bienes inmuebles se destinen al culto que profesan, a la asistencia social o educativa y que estos servicios se proporcionen de manera general y gratuita.
6. Los centros educativos privados destinados a la enseñanza, que realicen planes y programas oficiales de estudio.
7. Los colegios profesionales.
8. La Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala y el Comité Olímpico Guatemalteco.
9. Los inmuebles de las cooperativas legalmente constituidas en el país.





CAPÍTULO III

3. La evasión y la elusión tributaria

Es importante tener claro, no es lo mismo la elusión fiscal que la evasión fiscal (tax avoidance versus tax evasión). La mayoría de los autores identifican la utilización de los paraísos fiscales con actividades de evasión y fraude fiscal. Otros, en cambio, piensan que tales territorios se relacionan más con actividades legítimas de planificación fiscal internacional. De ahí la pugna entre personas y gobiernos favorables a su creación y frente a los que luchan por combatirlos e imponerles sanciones o mecanismos que traten de eliminar sus efectos.

Por eso, en relación con esa definición, debemos precisar y distinguir una serie de conceptos importantes como son la evasión fiscal que es ilegal, de la elusión de impuestos, que no lo es y el planeamiento tributario, que tienen de común el mismo efecto, menos ingresos recaudados para el fisco.

3.1. Evasión tributaria

Por inclinación natural, las personas tratan de escaparse al pago de los impuestos que les corresponden, utilizando para ello diversas formas, algunas lícitas y otras no. El término evasión tributaria, que también se conoce como evasión fiscal o defraudación



fiscal, puede definirse como la práctica deliberada e ilícita de eludir parcial o totalmente el pago de los impuestos, en perjuicio de los intereses del fisco.

Para una mejor comprensión de la definición anterior es conveniente hacer resaltar que en la misma intervienen los siguientes elementos:

- a. Que exista intención de sustraer el pago: para la falta de pago de impuestos por parte de una persona legalmente obligada a ello, puede calificarse como evasión, es necesario que dicha falta de pago sea intencional o deliberada. De acuerdo con esto, no puede hablarse de evasión en los casos en los que los contribuyentes dejan de pagar sus impuestos por ignorancia o por error, lo que podría calificarse más apropiadamente como omisión de impuestos.
- b. Que exista violación de alguna norma legal o reglamentaria: para que exista evasión es necesario que se incurra en la infracción de una ley, que exista la ley que obligue al pago del impuesto y que el hecho de dejar de pagar el todo o parte del mismo significa la transgresión de dicha ley. Si no hay transgresión de la ley no hay evasión.
- c. Que se deje de pagar el todo o parte del impuesto: para que exista evasión es requisito que el contribuyente oculte la existencia de todo o parte del impuesto. La evasión se da si existe una sustracción definitiva del pago para los impuestos, no

existiendo está en el caso en que se declare el total del impuesto o pago extemporáneo del mismo.

- d. Que se cause perjuicio a los intereses del Estado: en todo caso de evasión tributaria tiene que existir necesariamente un perjuicio directo al Estado.
- a) Formas de Evasión: Indudablemente son muchas las formas en que puede practicarse la evasión tributaria. Para el propósito del presente trabajo, no se mencionan estas sino de manera de manera muy general, pues es obvio que podría tener un efecto muy negativo mencionar alguna forma particular de evasión de algún impuesto en particular. En tal caso diremos que, de manera general, las formas de evasión más comunes es nuestro entorno tributario son:
- a. Omisión de declaración de los diferentes objetos de impuestos, tales como ventas, producción, importación, etc.
 - b. Alteración deliberada de las cifras consignadas en las declaraciones del pago de los impuestos.
 - c. Manipulación de libros, registros y documentos.
 - d. Falta de estampillas fiscales en los documentos que legalmente lo requieren.
 - e. Simulación de actos mercantiles o formalización de los mismos con datos falsos.

3.1.1. Estimación de la evasión tributaria

Dado el concepto de la evasión tributaria y asumiendo que la misma se da en todas partes del mundo, surge la duda en cuanto a su magnitud y al grado en que afecta a cada país.

El Centro Interamericano de Administraciones Tributaria ha realizado estudios relacionados con este asunto, entre los aspectos analizados por estos consideramos conveniente destacar el relativo a los diversas ventajas en conocer el monto y la forma de la evasión tributaria; las ventajas de la posibilidad de determinar el grado de eficiencia de algunas funciones básicas de la Administración Tributaria, tales como las de fiscalización y recaudación; y la importancia de establecer a través del tiempo, si se están utilizando adecuadamente los recursos disponibles. Define como “Brecha tributaria” a la diferencia entre el total de los impuestos adeudados si se lograra un cumplimiento total, y todos los impuestos efectivamente recaudados.

Indica que la brecha tributaria está integrada por tres elementos del universo de contribuyentes que no cumplen así:

- a. Personas o empresas que deberían presentar declaraciones pero que no lo hacen.
- b. Personas o empresas que presentan declaraciones pero que no incluyen en ellas la cantidad total de impuestos adeudos.

c. Personas o empresas que no pagan los impuestos que están determinados como adeudados.

Por otra parte define como brecha tributaria bruta el total de impuestos no pagados antes de la fiscalización y como brecha tributaria neta, al total de impuestos no pagados después de la labor focalización.

En Guatemala no se ha hecho hasta el momento ninguna estimación de este tipo, para determinar en forma más o menos precisa el grado de la evasión tributaria. Por nuestra parte solo expresamos nuestra inquietud en cuanto a que sería muy interesante hacer estimaciones de este tipo, aunque fuera parcialmente, por sectores. Bien pudiera ser esa una forma de determinar donde se da en mayor grado el incumplimiento de los contribuyentes en Guatemala y tomar las medidas pertinentes para superarlo, lo que conllevaría su reducción.

3.1.2. Efectos de la evasión

Para realizar un análisis de los efectos de la evasión consideramos necesario hacer previamente una breve referencia a la función social de los impuestos y que en resumen son las siguientes:

1. Financiamiento de los gastos públicos;
2. Redistribución del ingreso;



3. participación del Estado en actividades productivas de bienes y servicios;
4. Instrumento de orientación de las políticas económicas del Gobierno.

En contraposición con lo anterior, podemos afirmar que la evasión tributaria limita las funciones indicadas y consecuentemente que su efecto es un perjuicio a la sociedad, es decir que la evasión es contra la sociedad.

Si bien al definir la evasión tributaria dijimos que uno de los elementos de la definición era el perjuicio directo para los intereses del fisco, para los efectos de evaluar las consecuencias de la evasión tendríamos que un poco más al fondo del asunto y concluir en que, en última instancia, el perjuicio es para la sociedad misma, pues si el Estado no cuenta con los recursos que necesita, sencillamente no podrá prestar los servicios que debe o bien que recurra a otras fuentes de financiamiento tales como empréstitos internos y externos, lo que finalmente se traduce en inconvenientes para el país y para la sociedad.

En conclusión, podemos afirmar que el principal efecto de la evasión tributaria es un perjuicio para el fisco en primera instancia y para el país y la población en definitiva.

3.2. La elusión tributaria

Esta también es conocida como analizamos con anterioridad como “Evitación” y el autor Brasileño Paulo Ricardo de Saouza Cardoso la define como “La elusión fiscal es

la utilización de fallas o fisuras contenidas en las misma norma jurídica para producir economía tributaria. Eso suele ocurrir cuando la ley permite interpretaciones diversas entre los operadores del derecho tributario, con la finalidad de huir del hecho generador del impuesto. La elusión es tan compleja, que muchas veces es motivo de divergencias en la Administración Tributaria, entre los consultores externos y, hasta mismo, en el seno del poder judicial.”¹⁴

El referido autor plantea la Elusión tributaria como la interpretación contra-fisco de lo establecido en la normativa tributaria por la inclusión de vocablos antiguos. Bajo esta denominación la Licenciada Gladys Monterroso¹⁵ se pronuncia respecto al tema de la manera siguiente. “La elusión fiscal es un fenómeno que en un inicio se identificó como financiero, pero que actualmente se ha convertido en un problema jurídico tributario, la mayoría de las veces de grandes dimensiones. Cuando hablamos de elusión fiscal, nos referimos a un viejo sistema con características nuevas que permite al contribuyente interesado el pagar menos impuestos o en algunos casos no pagar nada, utilizando la ley para evitar contribuir a los gastos del Estado, situación que se fomenta en un marco jurídico que lo permite.

La ley guatemalteco permite la elusión de impuestos. Existiendo el en país decenas de contribuyentes que evitan las aportaciones al fisco, esto hace necesario el

¹⁴De Sousa Cardoso, Paulo Ricardo. **La legitimación social y política del combate a la evasión tributaria.** Pag. 63

¹⁵Monterroso, Gladys. **Elusión fiscal, un nuevo fenómeno revista quincenal prensa libre.** Guatemala, 16 de junio de 2004.



fortalecimiento del sistema impositivo Guatemalteco con el fin de evitar el fortalecimiento de dichas prácticas que aunque legales causan un serio deterioro a la economía nacional.

El autor Argentino Fonrouge se pronuncia así “La sola circunstancia de que el contribuyente recurra a formas o estructuras jurídicas en manifiesta discordancia con las que normalmente se usarían en el caso, para disminuir las carga fiscal, no constituye acto punible, en virtud que cualquiera puede arreglar sus asuntos de tal modo que su impuesto sea lo más reducido posible; no está obligado a elegir la fórmula más productiva para la tesorería del Estado; ni a un argumentando la existencia del deber patriótico de elevar sus propios impuestos, atribuyéndole la apariencia de un acto jurídico gravado con menor intensidad o no gravado, de manera tal que no puede castigarse como una sustracción de impuesto, ni como defraudación.”¹⁶

Un ejemplo muy común de elusión fiscal en el tema que nos ocupa consiste en la existencia de un bien inmueble cuya matrícula fiscal reportada en la municipalidad y en la Dirección General de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Publicas es de Q.5,000.00 valor de dicha propiedad que data de aproximadamente de hace 25 o 30 años.

El propietario decide vender la propiedad y coincide con el potencial comprador en el valor real de mercado del bien inmueble es en la actualidad de Q.500,000.00.

¹⁶ Carlos María Giuliani Fonrouge. **Derecho financiero**. Pág. 429



Pactado el precio de la transacción, estos acuerdan para el efecto de eludir el pago al fisco en concepto de Impuesto al Valor Agregado por la compraventa del bien inmueble así como los relativos al Impuesto Único Sobre Inmuebles futuros de carácter trimestral registral el negocios jurídico de la siguiente manera la cual es lícita:

- a. Para el pago al Impuesto al Valor Agregado, se consigna en la escritura pública traslativa de dominio el valor de la propiedad registrado en la dirección general de catastro y avalúo de bienes inmuebles del ministerio de Finanzas Publicas el cual es de Q. 5,000.00 lo que da como resultado una base imponibles para efectos del pago del impuesto de:
- Valor de registro Q. 5,000.00 Tasa Imponible 12% Valor del impuesto a cancelar por la Compraventa del bien Inmueble Q. 600.00.
 - Valor real que se debía cancelaren virtud de la legitima negociación en el mercado Q. 500,000.00 Tasa Imponible 12% valor impuesto real a cancelar al fisco Q. 60,000.00.
 - Monto producto de la elusión tributaria Q.59,400.00.

Como podemos observar dicho acto aunque lícito produce una merma considerable al fisco, pero esto a su vez también produce a futuro otra clase de elusión al Impuesto Único Sobre Inmuebles de esta manera.

- b. Para el del pago del Impuesto Único Sobre Inmuebles (IUSI), se consigna el valor de la Escritura Publica traslativa de dominio el cual fue de Q. 5,000.00 esto



mientras los registros catastrales estatales o municipales no realice la revaluación fiscal a la propiedad que la misma ley faculta, lo cual conlleva la recaudación siguiente:

- Valor en registro Q. 5,000.00, tipo impositivo 3 por millar monto a recaudar por la unidad de catastro Q 4.00 Trimestrales, monto anual Q. 30.00.
- Valor real de mercado Q. 500,000.00, tipo Impositivo 9 por millar monto a recaudar por la unidad de catastro es de Q. 1,125.50 Trimestrales, monto anual total a tributar Q. 4,502.00.
- Monto producto de la elusión tributaria Q.4,472.00.

Como podemos comprobar con los dos ejemplos anteriormente señalados la elusión fiscal produce una merma tributaria significativa y desangraste para las arcas estatales.

De lo anterior podemos analizar que la elusión se caracteriza por ser una inactividad o abstención del sujeto pasivo o realizar el acto o hecho generador de la obligación tributaria. Para que esta exista como figura de derecho, los actos o hechos realizados por el contribuyente, y cuya finalidad es la de evitar, retardar o minimizar el pago de un impuesto, deben haber sido practicados antes de realizar el hecho imponible.

De acuerdo con la doctrina cuando los actos antes mencionados para evitar, retardar o disminuir el pago del impuesto se realizan simultáneamente con el hecho imponible entonces la figura de derecho es la de fraude a la ley fiscal.

Para poder entender de elusión fiscal a partir de nuestro derecho tributario se deben analizar los actos de aquel individuo que procede a actuar antes de que ocurra o se realice el hecho imponible, para este entonces la obligación tributaria aún no ha nacido, el derecho del fisco no nace en el momento en que el individuo actúa, sino que nace posteriormente como consecuencia de otros hechos o actos que si dan lugar a tributación, aunque guarde relación con los hechos realizados anteriormente y que dieron lugar a la elusión, la razón es que el contribuyente no está obligado a adivinar situaciones futuras.

El fisco no puede poner objeciones a las actuaciones de los contribuyentes, si este por medios lícitos alcanza a evitar la realización del hecho generador de las obligaciones fiscales, o si hace que dicha realización se efectuó en la forma o en el tiempo que le sea favorables.

El sujeto pasivo no cae en ilegalidad alguna al actuar para disminuir o eliminar la carga fiscal lo cual logra siguiendo una ruta distinta a la prevista por la ley, sin que en ningún momento exista simulación o acto ilegal, alcanzando su objetivo sin que exista violación a norma alguna.

a) Características de la elusión tributaria: entre las principales características podemos señalar:

1. Los resultados son queridos por el sujeto pasivo de la obligación tributaria.



2. Es una actividad lícita.
3. Cuando nace la obligación tributaria, los actos encaminados a evitarlos o rectificarla ya han sido practicados.
4. El fisco no puede prevenirla porque los interventores que hacen actuar a los individuos son difíciles de descubrir y a un más de comprobar.
5. Todo individuo puede hacer lo que la ley no prohíbe.
6. Queda fuera del contexto del concepto de fraude de ley.

b) Elementos de la elusión tributaria:

1. La voluntad del contribuyente como elemento fundamental sin el cual no podría surgir la elusión tributaria, pues este quiere el resultado por lo cual el notario actúa al tenor de sus deseos.
2. La licitud, al ser la elusión un acto lícito por cuanto no existe violación alguna a la ley, aprovechando la excepción y/o vacíos que deja la legislación.
3. El sujeto activo de la elusión es el contribuyente liberado de la tributación de manera parcial o total lo cual dependerá de la naturaleza el acto consecuente.
4. El sujeto pasivo de la elusión es el Estado o el ente público recaudador, porque como resultado de la llamada “evasión fiscal” la cual deja de percibir los impuestos total o parcialmente.

c) La elusión tributaria en la Legislación Guatemalteca: El autor Guatemalteco Villegas Lara señala respecto a la elusión fiscal: “es uno de los problemas más

difíciles, es la evasión por el abuso de las formas jurídicas, ya que la distinción entre esta modalidad de evasión y la economía de opción que no es evasión, ofrece aspectos complejos y sutiles matices. El dilema consiste concretamente en determinar si la circunstancia de que los ciudadanos recurran a estructuras jurídicas diferentes de las razonablemente usuales, constituye realmente una conducta antijurídica. Importante doctrina ha expresado su opinión en el sentido de que las partes no tienen obligación alguna de elegir el camino más gravoso para sus intereses, y la jurisprudencia de diversos países ha consagrado el derecho de los contribuyentes a la elección de las formas jurídicas más benéficas tributariamente para sus intereses.

Pero esta indiscutible libertad de las partes a elegir la investidura jurídica que les proporcione mayores ventajas fiscales, no debe de llevar a la conclusión de que en ningún caso la adopción de formas impropias o diferentes de las razonablemente usadas puede llegar a constituir una conducta antijurídica. Sobre tan complejo tema, pensamos que la base fundamental de la cuestión consiste en no confundir la evasión tributaria por abuso en las formas elusión tributaria como la simple economía de opción mediante la utilización de formas jurídicas menos gravosas, que es válida y perfectamente legítima.”¹⁷

En nuestra legislación podemos señalar que la elusión fiscal descansa en varios artículos Constitucionales dentro de los que podemos enumerar entre otros:

¹⁷Villegas Lara, **Ob Cit**; pág. 425

Artículo 17. “No hay delito ni pena sin ley anterior. No son punibles las acciones u omisiones que no estén calificadas como delitos o faltas y penados por ley anterior a su perpetración....” Sobre este principio constitucional podemos fundamentar de manera sólida la facultad del sujeto pasivo de la relación tributaria en la búsqueda de fórmulas distintas a las tipificadas en la legislación tributaria para modificar o no configurar determinada hecho generador o la disminución de la base impositiva.

El Artículo 171 también señala: “Otras atribuciones del Congreso. Corresponde también al Congreso:

- a. Decretar, reformar y derogar las leyes;
- b. Aprobar, modificar o improbar, a más tardar treinta días antes de entrar en vigencia, el Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado. El Ejecutivo deberá enviar el proyecto de presupuesto al Congreso con ciento veinte días de anticipación a la fecha en que principiará el ejercicio fiscal. Si al momento de iniciarse el año fiscal, el presupuesto no hubiere sido aprobado por el Congreso, regirá de nuevo el presupuesto en vigencia en el ejercicio anterior, el cual podrá ser modificado o ajustado por el Congreso;
- c. Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación;...”

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

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

- a. El hecho generador de la relación tributaria;
- b. Las exenciones;
- c. El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d. La base imponible y el tipo impositivo;
- e. Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- f. Las infracciones y sanciones tributarias;

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.”

Artículo 243.- “ Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.”



Si una ley impositiva basada en un Decreto del Congreso de la República no es lo suficientemente específico para el campo de acción en el que debe aplicarse, permite la Elusión Fiscal, pues de conformidad con la literal c) del artículo 171 y con lo preceptuado en el Artículo 239 de nuestra constitución se establece con claridad, que es ese organismo el único que puede crear y definir los elementos que configuran los impuestos, ningún reglamento o cuerpo legal de menor jerarquía puede regular los aspectos elementales de la relación jurídica tributaria.

El Artículo 239 refiere: “ Los impuestos deben decretarse de acuerdo a la equidad y justicia tributaria...”, sin embargo la Elusión Fiscal propicia lo contrario, siendo necesario que el Estado de Guatemala evalúe, por medio de las instituciones que correspondan, las fuentes de su posible origen a efecto de procurar la vigencia plena de este principio constitucional.

Podemos concluir que aunque existe en nuestra realidad nacional la elusión tributaria es una figura eminentemente doctrinaria no reconocida o tipificada por figura alguna de nuestro ordenamiento jurídico interno. Pero no por ello se puede negar que sea utilizada

de manera frecuente en las distintas relaciones jurídicas que surgen del devenir del derecho tributario nacional.



3.3. Diferencia entre evasión tributaria y elusión tributaria

Existen otros medio de eludir el pago de los impuestos, que aun siendo deliberados o intencionales son lícitos, lo que constituye la llamado "Evitación" o "Elusión". Esta consiste en la práctica de evitar o prevenir el pago de los impuestos, utilizando los mecanismos que la misma ley permite.

Aun cuando en algunas oportunidades se ha utilizado la expresión evasión legal para identificar a esta forma de evitar el pago de los impuestos, consideramos que la expresión en si es contradictoria y por lo tanto preferimos usar la palabra elusión fiscal la cual analizaremos con posterioridad.

Entre las formas más conocidas de elusión o evitación esta la traslación, en la que si bien se da la intencionalidad citada como característica de la evasión, no se violenta ninguna disposición legal ni reglamentaria, Con base de lo anterior podemos concluir en que la diferencia básica entre evasión y elusión tributaria, es que bajo el primer concepto existe la transgresión de una disposición legal o reglamentaria, en tanto que en el segundo caso no se da tal circunstancia.





CAPÍTULO IV

4. Catastro

El Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales define el catastro como: “El Registro Público en que se hacen constar datos relativos a la propiedad inmueble, tales como la cantidad, la calidad y el valor de esos bienes, los nombres de los propietarios, la situación, la extensión, límites y cultivos. Aunque su finalidad característica es la determinación de las contribuciones imponibles sirve también a efectos estadísticos, civiles y administrativos. En Francia y en España reciben el nombre de catastro parcelario.”¹⁸ Este recibirá su nombre de la institución estatal encargada de su administración y para efectos del presente estudio podremos diferenciar entre catastro nacional (dicani) y catastro municipal.

4.1. Catastro inmobiliario nacional

La Licenciada Gladys Anabella Morfin Mansilla indica que para otros, catastro es: “un sistema contenedor de la información de la propiedad raíz” y que para que cumpla efectivamente la función de catastro ésta debe ser capaz de soportar actualizaciones permanentes, lo que implica mantener y disponer de una normativa legal que determine los mecanismos adecuados.”

¹⁸ Osorio, Manuel. *Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales*. Pág. 56



Rolando Aguilar Girón dice que “ el catastro es un registro público que realiza, califica, comprueba, inscribe, protocoliza y convalida los actos civiles de levantamiento territorial y cuyo propósito fundamental es garantizar que las descripciones de los bienes inmuebles concuerden fielmente con la realidad física, en forma coordinada y reciproca con el control que sobre el derecho de dominio de estos ejerce el registro general de la República.”¹⁹

Por último el Diccionario de la Real Academia Española señala, sencillamente que catastro es: “censo y padrón estadístico de las fincas rusticas y urbanas.”²⁰

a) Antecedentes históricos del registro catastral Guatemalteco: Sin duda alguna el antecedente histórico de mayor relevancia para el catastro nacional se remonta a la época de la dominación Española y es debido a la necesidad que surge de regular la repartición de tierras que es llevada a cabo por la corona entre sus súbditos al ser estas consideradas como bienes pertenecientes al rey, y las cuales podían ser legadas a la Iglesia o a la propiedad privada. Pero es a partir de la época independiente o sea del surgimiento de Guatemala como Estado, que nace la imperante necesidad de un catastro confiable que establezca con exactitud la división administrativa del Estado en Departamentos, Municipios, Aldeas, esto debido a que es fundamental el establecer las limitaciones geográficas ante el nacimiento del resto de naciones vecinas del área y especialmente ante la marcada pérdida de territorio por apoderamiento de la

¹⁹ Rolando Aguilar Girón, **Análisis catastral de derechos de propiedad. aplicación un caso de litigio en escuintla, Guatemala.** Revista de derecho notarial & registral.

²⁰ **Diccionario de la Real Academia Española**, Pág 186.

Monarquía Mexicana. Por lo que es más que probable que desde las épocas anteriormente a las mencionadas se haya recopilado valiosa información catastral.

Sin embargo, si bien es cierto que existen algunos datos referenciales, no fueron conservados en su totalidad en los archivos nacionales, conservándose solamente algunos apuntes en los libros Municipales especialmente los relacionados a la Capitanía General de Guatemala.

Actualmente existen datos parciales en entidades como lo son Instituto Geográfico Nacional y la comisión de límites y aguas del Ministerio de Relaciones Exteriores, pero no existe un archivo o registro general de mediciones y planos del territorio de la República. El propio Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación, como entidad rectora de la comisión de tierras, manifestó en una de sus publicaciones de información del proceso de catastro nacional, que en los departamentos de Sacatepéquez y el Peten, que formaron parte de los Municipios pilotos inició un proceso piloto de definiciones de límites municipales.

Esto, unido a varios casos de disputas entre Municipios, de los que los medios informativos han dado noticia y los cuales revelan que hay casos de imprecisión de límites territoriales. Y si pensamos en los miles de litigios entre particulares por cuestiones de linderos o amojonamientos, llegamos fácilmente a la conclusión de que la necesidad de un catastro plenamente actualizado es verdaderamente urgente.



b) Incidentes históricos que han marcado el surgimiento del Catastro Nacional: entre muchos podemos tomar en cuenta los siguientes por considerar que marcaron su funcionamiento:

1. Acuerdo Gubernativo de fecha 20 de agosto de 1872, que manda formar un registro de todas las medidas de tierras practicadas y que en lo sucesivo se practicasen, a fin de evitar el deterioro progresivo de los expedientes del archivo de tierras y la desaparición de los documentos antiguos.
2. Decreto 210 del 6 de agosto de 1878, que establece la Sociedad Científica de Ingenieros de la República y asigna a su director, con carácter de revisor general de medidas y deslindes de tierras, las obligación de “ayudar a la formación de un Catastro General de la República”.
3. Decreto 213 del 30 de julio de 1978, que contiene las normas que deberían observarse en la medición, deslinde y demás operaciones de agrimensura, a las que deberán acompañarse plano que expresara los linderos y mojones, área en caballerías, manzanas y varas cuadradas, así como colindancias.
4. Acuerdo Gubernativo del 19 de noviembre de 1888, que contiene el reglamento de la sección de tierras.
5. Reglamentó de prácticas de Medidas de Terreno, de fecha 8 de febrero de 1890, en el que expresa el propósito del gobierno al crear la oficina de Ingenieros Revisores.
6. Acuerdo gubernativo del 22 de marzo de 1892, que crea el cuerpo de Ingenieros Oficiales, entre cuya dependencia incluía la sección de catastro y geográfica que



tendría a su cargo la dirección de las medidas, remedidas y deslinde de tierras.

7. Acuerdo Gubernativo del 26 de junio de 1893, que crea la oficina de Revisión como dependencia del Ministerio de Gobernación y Justicia, a la que asignaba el catastro y registro de todas las medidas y planos.

8. Decreto 483, del año de 1894, que expresa la conveniencia de formar un catastro General y encarga al Cuerpo de Ingenieros Topográficos Oficiales efectuar la medida general de la República, así como medir y demarcar los terrenos baldíos que existan en cada departamento.

9. Decreto 485, también del año 1893, que contiene el Reglamento del Cuerpo de Ingenieros y ordena el levantamiento del mapa de la República.

10. Acuerdo Gubernativo del 17 de febrero de 1925, que aprobó la Ley Reglamentaria y arancel para Ingenieros Topográficos.

11. Decreto 1786, del Presidente de la república, que contiene la Ley Reglamentaria para Trabajos de Agrimensura.

12. Decreto 1551 del Congreso de la República, del 12 de marzo de 1973 que contiene la Ley de Transformación Agraria.

13. Acuerdo Gubernativo del 8 de diciembre de 1964, que crea el Instituto Geográfico Nacional, y le asigna la finalidad de desarrollar labores de carácter técnico r relacionadas con la cartografía nacional.

14. Acuerdo Gubernativo 526-82 del 28 de diciembre de 1982, que crea el Instituto Geográfico Militar, que nace de la fusión del Instituto Geográfico Nacional y el Servicio de Cartografía del Ejército.



15. Decreto 62-87 del Congreso de la República. Que crea la Dirección General de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles (DICABI), como dependencia del Ministerio de Finanzas Publicas.

16. Decreto 79-90 del Congreso de la República, que contiene la Ley Constitutiva del Ejército de Guatemala, la cual establece en el Artículo 152 que debe constituirse de nuevo el Instituto Geográfico Nacional.

17. Acuerdo del Ministerio de Finanzas Publicas Número 21-2005, por el cual se autoriza el Manual de Valuación Inmobiliaria, el cual determina los parámetros de valuación para el justiprecio de los bienes inmuebles del territorio Guatemalteco por parte de las Corporaciones Municipales.

c) Clasificación doctrinaria del catastro: La doctrina manifiesta que el registro Catastral puede calificarse dependiendo de la institución gubernamental a la cual se encuentre adscrito pudiendo ser estos:

- a. Por el ámbito que comprenden: Nacionales, Regionales, Municipales.
- b. Por la naturaleza de los inmuebles: Urbanos, Rurales y Mixtos.
- c. Por la entidad a la que pertenecen: Públicos (nacionales, regionales, municipales) y privados.

En todo caso el catastro deberá contener la misma clase de información. Pues lo que varía de un catastro a otro no es la información, al deber ser esta exacta, sino el uso

que por su naturaleza le proporcione cada ente estatal responsable de su manejo debiendo ser regulado por la ley respectiva que le da origen.

d) Elementos del registro catastral según la doctrina: Los elementos primordiales del catastro son:

1. Constituir un censo o registro de bienes rústicos y urbanos de un país.
2. Contener una descripción de la localización geográfica, características especiales, situaciones jurídicas, evaluación de cada bien, así como su descripción gráfica.
3. Constituir un sistema de información integral de la propiedad inmueble.
4. Estar diseñado de forma tal que pueda mantenerse en actualización constante.

e) funciones del registro catastral según la doctrina: las funciones primordiales del catastro son:

1. Facilitar los mecanismos que gravarán la propiedad o posesión de bienes inmuebles, por parte de las municipalidades, para facilitar el proceso de descentralización.
2. Apoyar la elaboración de un manual de avalúos con carácter justo y equitativo, que determine el valor de los bienes inmuebles para efectos tributarios.
3. Actualizar el registro matricular de los bienes inmuebles de todo el territorio nacional, así como la base de valores, por metro cuadrado de la tierra y de la construcción.

4. Coordinar todas las disposiciones relativas a registro, autorización, sanción y Cancelación de las licencias de valuadores autorizados.
5. Aprobar, promover e implementar programas de capacitación y actualización en Materia de valuación de bienes inmuebles, recaudación y administración del Impuesto Único sobre Inmuebles, considerando el marco legal y regulatorio vigente.
6. Propiciar el intercambio de información técnica y estratégica relacionada a su campo de acción, a través de programas que permitan la transferencia de conocimientos actualizados entre profesionales de las Universidades del país, Colegios Profesionales, Municipalidades, y organismos nacionales e internacionales.
7. Facilitar el proceso de descentralización del Impuesto Único Sobre Inmuebles a las municipalidades del país y desarrollar mecanismos técnicos y administrativos que permitan la eficaz administración local de los impuestos al patrimonio.
8. Desarrollar otras funciones que le asigne la Ley y el Despacho Ministerial rector.

4.1.1. Dirección general de catastro y avalúo de bienes inmuebles

La Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas, es la dependencia responsable de elaborar y mantener actualizado el registro fiscal de los bienes inmuebles de todo el territorio de la República de Guatemala.

Además, entre sus funciones están las de planificar, organizar, dirigir, coordinar, supervisar y controlar al nivel superior, todas las actividades que se llevan a cabo en la dependencia, revisar, aprobar e integrar los planes operativos de trabajo presentados



por las unidades y departamentos a su cargo, formular y proponer el proyecto de presupuesto anual de la dirección, para ser incluido en el presupuesto ministerial correspondiente, velar porque se preste un servicio eficiente de atención al público que acude a la dependencia para solicitar información, participar en las distintas comisiones encomendadas por el Viceministro, representar a la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles interna y externamente, velar constantemente por el estricto cumplimiento de la Ley y de los reglamentos, en los procedimientos internos de la Dirección, proponer al Despacho Viceministerial correspondiente, los proyectos de instructivos y demás disposiciones que sean necesarios para el debido cumplimiento de las obligaciones de la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles, como lo son las de registrar, autorizar, sancionar y cancelar licencias a valuadores autorizados, asesorar al despacho superior en materia de su competencia, presentar informe mensual de actividades, elevar al Despacho Viceministerial correspondiente las consultas pertinentes y evacuar las que éste le formule, elaborar los dictámenes solicitados por el Despacho del Señor Viceministro u otras instituciones del Estado, colaborar con las distintas comisiones interinstitucionales, participar en opiniones consultivas en reuniones del despacho superior, elaboración de proyectos de ley solicitados por el despacho superior.

a) Estructura administrativa de la dirección de catastro y avalúo de bienes inmuebles de la República de Guatemala: Esta responde a un ordenamiento jerarquizado dependiente del Ministerio de Finanzas Publicas y por ende perteneciente al Órgano Ejecutivo y el cual se subdivide de esta forma:



a. Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles: Es la dependencia del Ministerio de Finanzas Públicas responsable de administrar los impuestos al patrimonio, integrados por el Impuesto Único Sobre Herencias, Legados y Donaciones, le corresponde, asimismo, establecer y mantener el sistema de valuación uniforme y el Registró Fiscal de todos los bienes inmuebles del país.

b. Unidad de Asesoría Técnica y Municipal: Brindará asesoría, según el caso, para la Dirección y Subdirección, así como a las Corporaciones Municipales en temas relacionados al Impuesto Único Sobre Inmuebles. Planificar visitas a las Corporaciones Municipales a fin de sensibilizar a sus Autoridades, a fin de que tomen la decisión de recaudar y administrar el Impuesto Único Sobre Inmuebles con el objeto de obtener mayores ingresos para inversión en servicios básicos e infraestructura de sus respectivas comunidades, así como asesorar a las municipalidades que actualmente recaudan y administran el Impuesto Único Sobre inmuebles y que diariamente requieren de la asesoría de la unidad para resolver inquietudes relacionadas al cálculo y la recaudación del Impuesto, Planificar programas de capacitación al personal de nuevo ingreso de las municipalidades y aquellas que requieren retroalimentación en el tema del impuesto. Apoyar al departamento de Impuestos al patrimonio en la aplicación en el sistema de los pagos del impuesto de las municipalidades que aún no han sido descentralizadas, para la actualización de la cuenta corriente de los Contribuyentes.

c. Departamento de Avalúo de Bienes Inmuebles: Es el responsable de dirigir y coordinar las actividades relacionadas con la valuación de bienes inmuebles, verificar y aprobar los avalúos presentados por valuador autorizado, investigar valores de la tierra y la construcción en el territorio nacional y prestar asesoría a las Municipalidades en materia de valuación inmobiliaria, conforme leyes vigentes, reglamentos y manual de avalúos respectivo, Programar las actividades en relación con el avalúo solicitado, urbano y rural.

Practicar avalúos que designen la Dirección y Subdirección, a solicitud de Instituciones del Estado o los particulares, Revisar y refrendar los avalúos de bienes inmuebles practicados por Valuadores Autorizados, Realizar investigaciones de gabinete y campo para establecer el valor base de los bienes inmuebles, en áreas urbanas y rurales del territorio nacional con fines valuatorios, Archivar material gráfico y descriptivo de los estudios de las valuaciones realizadas.

Elaborar el proyecto del Manual de Avalúos y su actualización, Planificar, organizar y controlar la ejecución de los planes y programas de trabajo que se adopten de acuerdo a la política de la Dependencia, Verificar que se cumplan los requisitos que la ley establece para la autorización de Valuadores Autorizados, con el visto bueno de Dirección, Asesorar a Municipalidades en materia de Valuación Inmobiliaria.

d. Departamento de Registros Fiscales: Es el responsable de dirigir y coordinar las actividades para mantener actualizados los registros inmobiliarios de los bienes

inmuebles del territorio nacional y sus propietarios, velar porque se mantenga actualizado el registro matricular de los bienes inmuebles, la supervisión de las operaciones registrales y el archivo de originales que permitan, la guarda y custodia de toda la documentación que respalda las operaciones del registro inmobiliario, velar por el control, registro e incremento de las matrículas fiscales, para alcanzar las metas propuestas en los programas anuales de trabajo, actualización del registro fiscal de los bienes inmuebles del territorio nacional y entre sus principales actividades tenemos:

- a. Registro de Avisos Notariales de traspaso de bienes inmuebles
- b. Emisión de Certificaciones de Carencia de Bienes
- c. Grabación de Avalúos aprobados por la Dirección
- d. Trámite de solicitudes de Rectificaciones de datos
- e. Establecimiento de Homónimos
- f. Emisión de Estados matriculares
- g. Elaboración de informes matriculares para Instituciones que los requieren.

e. Departamento de Impuestos al Patrimonio: Es el responsable de dirigir y coordinar las actividades relacionadas con la administración, registro, control y fiscalización de los Impuestos al Patrimonio (Impuesto Único Sobre Inmuebles y Sobre Herencias, Legados y Donaciones), así como mantener información actualizada de la descentralización del impuesto a las municipalidades. Velar porque se mantenga actualizado el sistema computarizado de Cuenta Corriente del Impuesto Único Sobre Inmuebles, a través de las modificaciones realizadas a los

valores inscritos en Matrícula Fiscal, con el objeto de actualizar los saldos para el cobro de dicho impuesto, coordinar la supervisión de las liquidaciones de los procesos sucesorios, donaciones y post-mortem, Elaborar las liquidaciones y convenios de pago, suscritos con los contribuyentes con base a la Ley Sobre Herencias, Legados y Donaciones, elaborar información estadística de la recaudación del Impuesto Único Sobre Inmuebles, administrado en el Ministerio de Finanzas Públicas, y solicitar a las municipalidades la información del IUSI que ellas recaudan, así como de lo recaudado del Impuesto Sobre Herencias, Legados y Donaciones.

4.1.2. Matrícula fiscal

La podemos definir de manera general como "El conjunto de propiedades que posee un individuo en un determinado lugar; y corresponde a la Dirección General de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles el registro, control y fiscalización del impuesto; institución que a su vez debe mantener actualizado el catastro y registro fiscal de los bienes inmuebles de todo el territorio de la República, bajo el sistema de folio real y establecer sistemas de valuación, determinando el justiprecio de los mismos para efectos impositivos.

De conformidad con la Ley y como lo establece el Artículo 19, del Decreto 15-98 Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles. Se debe entender por folio real: "la inscripción efectuada con base a las características legales de cada inmueble que posea una



persona en todo el territorio nacional. Constituyendo este folio real la matricula fiscal que deberá abrirse a cada contribuyente..”

a) Definición doctrinaria de matrícula: Para el autor Manuel Ossorio define matricula como: “Inscripción que se hace en un registro de personas, cosas, actos o circunstancias. Sirve para dar eficacia determinada a aquello que es objeto de matriculación.” La matrícula fiscal responde al sistema aplicado en España denominado sistema de cuotas. El cual se prescinde de considerar globalmente el tanto que hayan de pagar en conjunto los contribuyentes de un Municipio y, se exige el tipo de tributación aplicándolo al conjunto de fincas de cada propietario”²¹.

b) El Sistema de cuotas en la matricula fiscal: este consiste en un impuesto encuadrado en el sistema tributario local de exacción obligatoria por los ayuntamientos, que grava el valor de la titularidad dominical y otros derechos reales que recaigan sobre bienes inmuebles localizados en el Municipio que recauda el tributo. Su gestión se comparte entre la administración del Estado y los ayuntamientos.

Su carácter real se deduce del gravamen que hace sobre la titularidad de los inmuebles o sobre los derechos que recaigan en los inmuebles, independientemente de qué sujeto ostente tal titularidad. Tiene además carácter objetivo, derivado de una cuantificación de la carga tributaria que atiende exclusivamente al valor del objeto, y no a las circunstancias de los sujetos pasivos.

²¹ Ossorio, Manuel. **Ob. Cit.** Pág. 86

El hecho imponible está constituido por la propiedad de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana situados en el respectivo término municipal, o por la titularidad de un derecho real de usufructo o de superficie, o de una concesión administrativa sobre dichos bienes o sobre los servicios públicos a los que estén afectados, y grava el valor de los referidos inmuebles²².

La matrícula fiscal que actualmente se aplica en el sistema tributario Guatemalteco obedece en cierta medida a este sistema al aplicar el control departamental, es decir si una persona posee propiedades en la ciudad capital se le apertura una matrícula en el Municipio de Guatemala, y, si la misma persona tiene propiedades en el departamento de Quetzaltenango, tendrá una matrícula en ese departamento con su número correspondiente. En esta forma de matriculación, la aplicación del Impuesto Único Sobre Inmuebles corresponde al conjunto de propiedades que tiene una persona inscrita bajo la matrícula y no sobre el valor individual de cada propiedad.

El sistema de control por matrícula que se puede llevar para al cobro del impuesto se da a través de las diferentes formas de matriculación, utilizándose comúnmente los siguientes:

- a. Por el Propietario;
- b. Por los registros del bien inmueble;
- c. Por el Número de Identificación Tributaria (NIT);

²² Queralt, Juan Martín. Tejerizo López, José Manuel. Cayón Galiardo, Antonio. **Manual de derecho tributario**, Pág 156.



d. Por la dirección del inmueble.

Por lo que la matrícula fiscal es donde se encuentran registradas todas aquellas propiedades declaradas por los contribuyentes y, que son inscritas bajo sistema electrónico específico, en los cuales cada propietario encuentra clasificada su matrícula.

Anteriormente la matriculación fiscal era inscrita bajo un número, folio y libro, Departamento y Municipio. En este tipo de control encuadra el inmueble sometido al régimen de copropiedad en donde la sección de catastro crea para el efecto una matrícula diferente de aquella, es decir es en donde se inscribe a todos y cada uno de los copropietarios de los elementos comunes, ya que la misma recae proporcionalmente y equivalente a los derechos proindiviso que se tiene sobre la propiedad, existiendo entonces para cada propietario dos matrículas, una que corresponde a título personal e individual (lote), y la otra que se aplica en forma conjunta (derechos que se tienen sobre los elementos comunes) con el resto de copropietarios.

El control de la matrícula fiscal debe de efectuar cambios en su sistema operativo personalizando el control de la propiedad, siendo de esta manera un mecanismo que evite la duplicidad o inexistencia de la misma, logrando así que el control básicamente sea de la propiedad y, que a su vez permita tener el control general de las propiedades incluyéndose la parte alícuota a que tiene derecho sobre la finca sometida al régimen de copropiedad y no un control por persona.

Las deficiencias en el manejo de la matrícula fiscal traen como consecuencia una serie de dificultades y desventajas para el propietario y para el fisco.

4.1.3. Finalidad del registro catastral inmobiliario

Las finalidades del catastro pueden verse desde el punto de vista del interés público y desde el punto de vista del interés particular.

- a. Desde el punto de vista del interés público: Es innegable la importancia de que se conozca con rigurosa exactitud las dimensiones, fronteras, recursos y características geográficas de todo el territorio nacional, distinguiendo las áreas que constituyen bienes de la nación y las que están sometidas a la propiedad privada.

- b. Desde el punto de vista del interés particular: conviene a propietarios, poseedores, usufructuarios, arrendatarios y en general, a quien ejercite derechos sobre bienes inmuebles, tener constancia documentales de su localización, medidas, régimen jurídica, valor y demás atributos posibles, para poder tener certeza y seguridad de su uso e inversiones y para, en su caso, defenderse de acciones de hecho con que terceras personas les obstaculicen o perturben.

De lo anterior se establece que las finalidades principales de la dirección son:

1. Lograr un ordenamiento territorial exacto.

2. Actualizar y regularizar el régimen legal de la propiedad y posesión de la tierra.
3. Complementar de manera permanente y eficiente las funciones del Registro de la Propiedad.
4. Fortalecer, en absoluta armonía con el Registro de la Propiedad, la certeza y seguridad jurídica de los derechos inmobiliarios.

4.2 Catastro Municipal

Este es considerado como una herramienta técnica, que a nivel municipal, tiene varios usos y permite una buena gestión. Esto debido a que es un registro cruzado de datos sobre propiedades y propietarios de las zonas urbanas, suburbanas, rurales y rústicas del Municipio en el que funciona.

Este permite determinar los bienes inmuebles, su tamaño, tipo, uso general, así como ayuda a la recaudación de más ingresos, facilitando concretamente la recaudación del Impuesto Único Sobre Inmuebles cuando esta hubiere sido trasladada para su manejo y recaudación por parte de la Dirección General de Catastro y Bienes inmuebles del Ministerio Finanzas Públicas.

a) Funciones del Catastro municipal: Estas ayudan a obtener una buena gestión municipal, y un importante fortalecimiento institucional, dentro de las cuales podremos señalar:

- a) Una actualización constante de datos sobre propiedades y propietarios urbanos y rurales.
 - b) El apoyo para la municipalidad en la planificación y control sobre el uso y tenencia del espacio territorial, los servicios municipales, la recaudación tributaria y las gestiones de carácter administrativo.
 - c) Conocer, registrar y controlar el uso, propiedad, tenencia y transferencia de la tierra.
 - d) Tener registros ciertos sobre el valor estimado y real de los bienes inmuebles.
 - e) Manejar la administración y recaudación del Impuesto Único Sobre Inmuebles.
 - f) Administrar y planificar de una mejor forma y con resultados que mejoran la situación de la misma Municipalidad.
 - g) Recaudar con criterio de justicia y equidad fortaleciendo con ello las finanzas municipales.
- b) Elementos del catastro municipal: Este cuneta para su funcionamiento de una serie de componentes primordiales lo cuales son:
- 1. Preparación: que incluye lo relacionado con instituciones, personal, información a la población y recopilación de los datos iniciales.
 - 2. Trabajo de Campo: se refiere a la recolección sobre información sobre medidas y ubicación entre otros datos de la propiedad.
 - 3. Trabajo de oficina: La constante depuración de datos recabados, procesamiento y registro adecuados y tecnológicamente conservados.

4. Mapa índice: es la referencia topográfica que manifiesta la ubicación de cada manzana dentro de la zona urbana y los límites de las áreas rurales.
5. Croquis de manzana: Reproducción grafica de la forma geométrica de las manzanas y de las propiedades incluidas, con sus respectivos números y medidas de linderos.
6. Se debe tener en cuenta las condiciones que tienen tanto los registros y datos catastrales en Guatemala a nivel del dicabi, así como el Registro General de la Propiedad.

4.3. Analisis sobre la necesidad de contar con un registro de catastral fiable

En la actualidad existe un criterio generalizado entre especialistas los cuales manifiestan una serie de diversas razones todas de acuerdo a su especialidad, en el sentido de señalar la necesidad de contar con un catastro completo, actualizado y a su vez actualizable el cual debe servir entre otras cosas para el cobro de impuestos de una forma más justa y proporcional brindando la posibilidad de establecer con exactitud la ubicación de esta así como determinar su potencial productivo.

Esto resulta útil de forma inmediata en la evaluación de los recursos naturales al brindar información sobre los tipos de suelos., áreas protegidas, ubicación de linderos entre cada finca, quienes son los propietarios y si existen o no títulos de propiedad, lo que otorgaría seguridad Jurídica al legítimo tenedor y al Estado al permitir regularizar esta situación de manera pronta y exequible.



CAPÍTULO V

5. La inclusión de la matrícula municipal como base para el cálculo del Impuesto al Valor agregado en la transferencia de bienes inmuebles

Para establecer la procedencia de dicha tesis resulta primordial la realización de un análisis previo, sobre la sustentación legal que ofrece soporte a la matrícula municipal, los valores que esta refleja, así como los métodos que el catastro municipal utiliza para realizar su actualización.

5.1 Antecedentes que soportan el surgimiento, actualización y manejo de la matrícula municipal

Es a partir de la promulgación del Decreto del Congreso de la República Número 62-87, cuando las Municipalidades de Guatemala, obtienen el derecho de administrar y fiscalizar el Impuesto Único Sobre Inmuebles, tal como lo establece el Artículo 45 en su párrafo tercero, así como el Artículo 14, al asignarle el total de lo recaudado, cuando la municipalidad administre este impuesto.

Antes de la promulgación del decreto 62-87, la municipalidad de Guatemala cobraba un Arbitrio sobre la Propiedad Inmueble que se encontraba registrado en el catastro municipal, y el Estado a través de la dirección de catastro cobraba un impuesto sobre Inmuebles, esto es modificado por este decreto que se procede a su unificación dando



origen al Impuesto Único Sobre Inmuebles, con posterioridad este Decreto es reformado por el del Congreso de la República 15-98 el cual en su Artículo 46 establece “Cualquier disposición legal o reglamentaria que haga referencia al Decreto Número 62-87 del Congreso de la República o sus artículos, se entenderá que es la presente ley.”

Dentro de esta nueva normativa en su Artículo 5 se establece “Actualización del valor fiscal. El valor de un inmueble se determina:

1. Por auto avalúo presentado por los contribuyentes conforme a las condiciones a que se refiere esta Ley;
2. Por avalúo directo de cada inmueble, que practique o apruebe la dirección o en su caso la municipalidad cuando ya esté administrando el impuesto, conforme el manual de avalúos elaborado por el Ministerio de Finanzas Públicas y mediante los procedimientos previamente aprobados por el Consejo Municipal;
3. Por avalúo técnico practicado por valuador autorizado por la Dirección a requerimiento del propietario; este avalúo deberá presentarse en certificación bajo juramento, firmado por el propietario o su representante legal y el valuador autorizado; y,
4. Por nuevos valores consignados en el aviso notarial a que dé lugar la enajenación o transferencia por cualquier título de bienes inmuebles. Cuando los valores consignados en los numerales anteriores, sean menores a los valores registrados en la matrícula fiscal, no serán operados por la Dirección o la Municipalidad respectiva.”



Derivado de lo anterior y de manera concreta por lo establecido en el numeral segundo de la referida norma se ha propiciado el surgimiento a una serie de controversias en la valoración que se otorga a los bienes inmuebles al momento de realizar su enajenación, esto al existir tres valores distintos de valoración, estos valores se adecuan de acuerdo a las distintas necesidades según sea propietario para la venta, comprador para la declaración ante el fisco de dicha venta, o el ente fiscalizador para la captación de ingresos por parte del Estado. Podemos describir estos tres valores de la manera siguiente:

1. El valor comercial del bien inmueble: Este algunos lo definen como valor real del mercado, por el cual se realizará la transacción comercial del inmueble y por regla de sentido común el de mayor valoración.
2. El valor que aparece en los registros de la Dirección de Catastro y Avalúos de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas (DICABI): Valor que en la actualidad se encuentra desfasado con el valor de comercial del bien inmueble o precio del mercado en un promedio de 30 a 35 años, valores que en la mayoría de los casos son los que se utilizan para el registro de la Compra-venta venta del bien inmueble, tributando sobre una base imponible el Impuesto al Valor Agregado (IVA) a todas luces desfasado y por consiguiente consintiendo una elusión tributaria.
3. El valor del registro en el Catastro Municipal: El cual en el caso de la municipalidad de Guatemala y de algunas otras municipalidades, ha sufrido un incremento en el

valor inicial proporcionado por el DICABI, esto como producto de la descentralización administrativa, derivado de las evaluaciones y actualizaciones realizadas por el departamento de Catastro municipal y la cual sirve como base para el cálculo y pago del Impuesto Único Sobre Inmuebles en el departamento de Guatemala, lo cual ha sido producto de constantes impugnaciones.

a) Revaluación de inmuebles por parte de la Municipalidad de Guatemala a través del registro catastral municipal: La municipalidad de Guatemala desde años atrás venía trabajando el catastro municipal de la ciudad de Guatemala, pues era la encargada de cobrar el impuesto denominado Renta Inmobiliaria, pero de manera bastante rudimentaria, es a partir del año 1998 que surge un cambio proyectando una modernización institucional lo cual conlleva la implementación de los siguientes elementos catastrales:

1. Actualización permanente de la base cartográfica;
2. Actualización de la información predial;
3. Modernización del acceso a la información que facilita el trabajo de actualización registral;
4. Se actualiza la base impositiva que permitirá a los vecinos de la ciudad de Guatemala, aportar el impuesto correspondiente de acuerdo a la realidad, la administración para la emisión de los recibos y cobro del impuesto se realizaría con una empresa privada, supervisada por la Coordinación de Catastro de la Municipalidad de Guatemala;

5. La información predial con la registral es integrada con la cartográfica, en un sistema de información que permita un control grafico alfa numérico de toda la información del sistema;
6. Cada componente será adjudicado a una empresa privada diferente , y la contratación de personal a cargo de la Municipalidad y quienes cumplirán funciones de coordinación, supervisión, autoría y atención de asuntos jurídicos.

Estos elementos constituyen la base del catastro municipal actual en de la ciudad de Guatemala.

Es en el año del 2001 que la Municipalidad de Guatemala estima que aproximadamente 130,000 inmuebles, deberán pagar un incremento, al valor del Impuesto Único Sobre Inmuebles, el cual se dará a raíz de una revaluación, tanto de tierra y construcción o mejoras de los mismos. Cotizándose sobre un tercio del revaluó o valor comercial del mismo.

Estudios realizados por la empresa Kadaster y Novatecni, por medio de fotografías aéreas y chequeo físico de las construcciones, en las zonas 4, 9, 10, 13, 14 y 15 tomadas para dar inicio al proceso de revaluación de inmuebles, demostró el desfase que existe entre el auto avalúo realizado en el año de 1986 y el valor actual de las propiedades operado en los registros de la dirección de catastro y la Municipalidad, por lo que se pretendió ajustar y cobrar dicho impuesto en base a nuevas tablas de valores, elaboradas por medio del procedimientos estandarizados de valuación de los inmuebles



ubicados dentro del Municipio de Guatemala, según acuerdo municipal, publicado el 4 de mayo del año 2001.

De esta se estimó la captación de tributos por un monto aproximado de 127 millones de quetzales durante el año 2002. La municipalidad procedió a realizar las respectivas notificaciones a las casas de las zonas afectadas, sobre la base de la nueva tarifa que deberían cancelar, dichos avisos contenían el valor real estimado del inmueble menos un 75% como base imponible para el pago del Impuesto Único Sobre Inmuebles correspondientes, que se debería de efectuar.

Estos nuevos valores podrían ser impugnados por los sujetos afectos, cuando no estuvieren de acuerdo con dicho pago, estas impugnaciones deberían llevarse a cabo en un plazo no mayor de 8 días, como lo establece el Artículo 30 del Decreto número 15-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles.

La municipalidad de Guatemala como podemos observar no modificó la tasa del Impuesto sobre Inmuebles, atribución única del Congreso de la República, lo que se pretendió modificar únicamente fue la base imponible aproximándola a la realidad del mercado.

Con la justipreciación de los inmuebles, la municipalidad de Guatemala a través de su registro catastral pretendía que el impuesto a pagar por determinado sector poblacional



cumpliera con el principio de la capacidad de pago y por consiguiente, fuese más justo y equitativo, tal como lo establece nuestra Constitución Política del República en su Artículo 243, ya que estaba dirigido hacia los sectores poblacionales con mayor ingreso y posteriormente se extendería al resto de la población.

Derivado de esto se estimó que la recaudación tributaria por parte del registro catastral municipal sería en el año del 2001 de 80 millones de Quetzales y en el año 2002 de 127 millones de Quetzales un incremento sustancial para los ingresos municipales y los cuales servirían para cubrir las diversas necesidades de la población.

Durante el mismo año 2001 la Municipalidad de Guatemala se vio en la necesidad de postergar el cobro del Impuesto Único sobre Inmuebles, el cual se establecía en base al procedimiento estandarizado de valuación de inmuebles ubicados dentro del Municipio de Guatemala, según Acuerdo Municipal aprobado por el Consejo Municipal y publicado el cuatro de mayo del 2001 en el diario oficial, en virtud de que personas interesadas presentaron una serie de impugnaciones ante la Corte de Constitucionalidad al considerar que se vulneraban sus derechos constitucionales. Estas impugnaciones fueron presentadas dentro de los expedientes identificados con los números 497-2001 y 747-2001.

La honorable Corte de Constitucionalidad, declara la Inconstitucionalidad de la totalidad del Acuerdo del Consejo Municipal de la Ciudad de Guatemala de fecha 2 de marzo del dos mil uno, publicado el cuatro de mayo del mismo año en el diario de centro américa,



en el que se acordó establecer tablas de valores por metro cuadrado de construcción y tablas de valoraciones de metros cuadrado de terreno por zonas homogéneas, para los inmuebles ubicados dentro del Municipio de Guatemala, siendo la causa principal por la cual la Corte de Constitucionalidad resuelve de manera desfavorable el hecho de no existir a esa fecha un manual de avalúos como lo establece el Artículo 5 del Decreto 15-98 de Congreso de la República, y el cual correspondía al Ministerio de Finanzas Publicas su creación.

Esta deficiencia administrativa es corregida en el año 2005, año en el cual la Dirección General de Catastro y Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Publicas, establece mediante un estudio técnico que los inmuebles están registrados por valores ínfimos para los efectos del cobro del Impuesto Único Sobre Inmuebles lo que produce efectos fiscales. Según esa dependencia, el 39% de los inmuebles están exentos del pago de impuesto ya sea porque pertenecen a entidades que gozan por ley de exenciones o porque tienen un valor declarado menor de Q. 20,000.00 con lo cual se puede decir que el 75% de los inmuebles prácticamente no están afectos. Solamente un 25% superan el avalúo de Q. 20,000.00 pero de estos, el 13% es menor de Q. 60,000.00, mientras que apenas el 12% restante tiene un valor fiscal mayor a ese monto.²³ En virtud de esto el Ministerio de Finanzas Publicas emite el manual de valuación Inmobiliaria y el cual es autorizado

²³ Universidad de San Carlos de Guatemala. **La descentralización del impuesto único sobre inmuebles**. Pág. 17.



por el Ministerio de Finanzas Publicas según Acuerdo Ministerial 212-2005 de fecha 9 de Septiembre de 2005 y cumpliendo con lo establecido en la norma respectiva.

Basado en esto, el Concejo Municipal aprueba el Acuerdo COM-026-07, mediante el cual se introducen y aplican los procedimientos establecidos en el Manual de Valuación Inmobiliaria autorizado por el Ministerio de Finanzas Publicas, a la normativa Municipal que regula esta materia. Dicho acuerdo fue aprobado con la finalidad de consolidar un régimen de legalidad basado en la justicia y equidad tributaria municipal, en relación con los valores de la tierra y de la construcción, de conformidad con los estudios que se derivan de las zonas homogéneas físicas y económicas, así como la tipología constructiva de los bienes inmuebles dentro de esta circunscripción municipal.

Para el avalúo directo de los inmuebles en la circunscripción del Municipio de Guatemala. Estableciendo la aplicación inmediata del manual emitido por el Ministerio de Finanzas Públicas, pero estableciendo que el valor fiscal se ha de determinar en un 25% del valor comercial otorgando un descuento del 75% .

Esto se entiende por la aplicación del Justiprecio o sea el "precio justo" por el cual se puede efectuar una transacción comercial inmobiliaria, donde ninguna de las partes ha sido influenciada por agentes externos de presión. La construcción al momento del cálculo del impuesto tendrá dos factores de descuento, el primero está relacionado al factor de ajuste por edad de la construcción y el segundo equivalente al



75% de descuento del justiprecio aprobado por el Concejo Municipal. Proporcionándosele al contribuyente la posibilidad de hacer las impugnaciones que la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles y el Código Tributario le proporcione.

Además se podrá realizar una rebaja del avalúo mediante una solicitud debidamente justificada y que cumpla con lo observado en las formalidades que se requieren de conformidad con el Código Tributario. Además el numeral 4 del Artículo 4 de la ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles establece factores que afectan el avalúo como lo son el valor del terreno; el valor de las estructuras, construcciones e instalaciones adheridas permanentemente a los mismos y sus mejoras; el valor de los cultivos permanentes; el incremento o decremento determinado por factores hidrológicos, topográficos, geográficos y ambientales; la naturaleza urbana, suburbana o rural, población, ubicación, servicios y otros similares. Esta solicitud deberá ser presentada en la Dirección de Catastro y Administración del Impuesto Único Sobre inmuebles indicando claramente las razones por las cuales se solicita dicha rebaja.

5.2. Antecedentes de las acción de Inconstitucionalidad general en contra de los Acuerdos que sustentan la legalidad jurídica de la matrícula municipal.

En septiembre del año 2008 la Municipalidad de Guatemala suspendió de forma temporal las valuaciones basadas en la normativa anterior por varias acciones de Inconstitucionalidad planteadas ante la Corte de Constitucionalidad.



En estas se impugna el Acuerdo Ministerial 21-2005 del Ministerio de Finanzas Públicas el cual señala en su Artículo 1.: “Autorizar el Manual de Valuación inmobiliaria, formulado por la Dirección de Catastro y avalúo de Bienes Inmuebles de este Ministerio, el cual determinará los parámetros de valuación para el justiprecio de bienes inmuebles.”

Dicha impugnación se diligenciaría dentro del expediente 3126-2008, la cual se resuelve de la manera siguiente según sentencia de fecha de fecha 25 de junio del año 2009, y la cual es su parte resolutive señala:

“POR TANTO: La Corte de Constitucionalidad, con base en lo considerado y leyes citadas, resuelve: I) Sin lugar la inconstitucionalidad general total del Acuerdo Ministerial veintiuno - dos mil cinco (21-2005) del Ministerio de Finanzas, publicado en el Diario Oficial el trece de septiembre del mismo año....”II) No se condena en costas a los accionantes. III)...; IV) Notifíquese.”

También se impugnó el acuerdo del Consejo Municipal Número COM-026-07, el cual en su Artículo 1.: señala: “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.” El cual se diligencia dentro del



expediente 2315-2008 resuelto en sentencia de fecha 01 del 06 del 2009, la cual en su parte conducente señala:

“POR TANTO: La Corte de Constitucionalidad, con base en lo considerado y leyes citadas, resuelve: I) Sin lugar la inconstitucionalidad general parcial de los artículos 1 y 3 del Acuerdo Municipal denominado Acuerdo COM – cero veintiséis – cero siete (COM-026-07) emitido por el Concejo Municipal de Guatemala, el doce de noviembre de dos mil siete, publicado en el Diario Oficial el once de diciembre del mismo año. II)...; III)...; IV) Notifíquese.”

Derivado de las dos anteriores resoluciones emitidas por la honorable Corte de Constitucionalidad, no existe impedimento alguno a la presente fecha para que las municipalidades efectúen las reevaluaciones de los bienes inmuebles en cumplimiento de la ley del Impuesto Único Sobre inmuebles y el manual de revaluación de Inmuebles del Ministerio de Finanzas públicas.

Un importante medio de comunicación pública “Tu Muni tiene vía libre para cobrar el IUSI a su manera. La administración se vio favorecida por el fallo de la Corte de Constitucionalidad. Ahora pueden reevaluar los bienes inmuebles e incrementar así lo que recauda por ese impuesto. La Municipalidad de Guatemala podrá cobrar las notificaciones de reavalúo que entregó a los vecinos de las zonas 9, 10, 13 y 14 de la ciudad capital. También tiene vía libre para determinar quiénes pagan muy poco el Impuesto Único Sobre Inmuebles y ajustar esos valores.

Con esta resolución, Tu Muni continuará el proceso que se encontraba en un impasse. Sólo esperan las órdenes del alcalde Álvaro Arzú para que los trabajadores visiten las zonas 9, 10, 13 y 14 y terminen de entregar las notificaciones. Luego comenzarán con la zona 15 y la ruta a El Salvador, explican fuentes de la comuna. En el caso de a aquellas personas que fueron notificadas y presentaron una impugnación ante el Departamento de Catastro, Tu Muni no puede cobrarles en tanto no se emita una resolución.

Sin embargo, quienes no refutaron la acción de la comuna deben pagar el valor asignado por la Municipalidad. El tiempo para interponer una impugnación es de 10 días desde que son notificados. En 2007, la Municipalidad recaudó Q186 millones del Impuesto. Para el 2008 se recolectó Q11 millones más. Las tres fuentes de ingreso de tu Muni son el IUSI, licencias de construcción y el boleto de ornato.”²⁴

5.3. Avalúo o tasación comercial de un bien inmueble

Se entiende por avalúo o tasación de un bien inmueble como la ponderación o medida del precio estimado de un bien o cosa. También se define como la ciencia del justiprecio de las cosas, o base ponderativa y procedimiento matemático, constituyendo por lo tanto una matemática mixta.²⁵

²⁴ Portillo Guzman, Susana. **Tu muni tiene vía libre para cobrar el IUSI a su manera.** Pág. 7 Diario el Periodico

²⁵ Tabarini Trigueros, Ob Cit. Pág.17.

5.4. Procedimiento para la revaluación de propiedades por parte del registro catastral municipal

Los requisitos que se deben cumplir por las municipalidades antes de poder revaluar propiedades, con el propósito de incrementar las matrículas fiscales de acuerdo al Manual de Avalúos, recientemente aprobado, según lo establecido en el acuerdo 15-98 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles (IUSI), indica que previo a que las municipalidades hagan revaluaciones, deben cumplir con lo siguiente requisitos:

1. Elaborar las tablas de valores comerciales de la tierra.
2. Elaborar los valores de los diferentes tipos de construcción.
3. Definir el descuento a aplicar a los valores comerciales, para la obtención de los valores fiscales, y
4. Definir los procedimientos administrativos.

Tablas de Valor: estas se definen a partir de los sectores homogéneos de las diferentes zonas que componen el Municipio, incluyendo sus aldeas. Se establecen en quetzales por metro cuadrado y deberán definir si son urbanas o rurales.

Este levantado de valores los harán profesionales de la valuación y presentarán los mismos en mapas indicativos para el manejo y utilización de los Valuadores, tanto



internos, empleados de la Municipalidad como valuadores externos, ambos autorizados por el Ministerio de Finanzas.

Una vez levantados y definidos los valores, serán conocidos por el Concejo, quienes los aprobarán.

Valores de la construcción: Aquí se definirá la tipología constructiva que se localice en dicho Municipio. Esta tipología tratará de abarcar la totalidad de clases, especificaciones, modalidades y tipos de construcción que se tenga en el sector. Se hará la tabla de valores, que igual que la anterior serán conocidos por el Concejo.

Descuento a aplicar: El Concejo decidirá el porcentaje a descontar del avalúo comercial que se practique y que puede oscilar entre el 75 y 50 por ciento.

Procedimientos administrativos: Aquí se diseñarán los procedimientos, basados y apoyados en los que ya la ley contempla para tales efectos, con el propósito de que el contribuyente conozca los alcances, apelaciones, recursos y demás instrumentos que la ley le faculta.

Presentados estos cuatro temas al Concejo, este los analizará, discutirá y aprobará mediante un acuerdo municipal que deberá ser publicado en el diario oficial. A partir de este momento podrán iniciar las revaluaciones de los inmuebles. Antes no.



5.5. Análisis jurídico sobre la matricula fiscal y su incidencia en la transferencia y posterior registro de bienes inmuebles

El avalúo fiscal o matricula fiscal, en Guatemala generalmente es menor que el precio de mercado o comercial como se estableció en el capítulo correspondiente. Como hemos analizado se utiliza para el cobro de impuestos periódicos fijos y eventuales (territoriales, de Herencia, donaciones, compra-venta y permuta de inmuebles). La Unidad administrativa que regula el avalúo fiscal en el país es la sección de avalúos fiscales, que depende de la Dirección de Catastro y Avalúos de bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Publicas.

Esta unidad periódicamente debe formular las bases tabulares o planos de índices de tasación, con los reajustes correspondientes cada cinco años, para la adaptación de sus cifras, prudentemente, a las fluctuaciones económicas generales del país, ésta ha sido delegada a la unidad de catastro municipal a través de la aplicación del Manual de Avalúos de la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles.

Estas bases tabulares o plano de índice de tasación deben ser autorizados mediante acuerdo ministerial, el que será publicado en el diario oficial y aprobados por las respectivas corporaciones municipales. Como lo establece el Artículo 16 del Decreto número 15-98 del Congreso de la República. A pesar que la normativa legal establece que dicho manual deberá ser revisado cada cinco años. Esto no se ha llevado a cabo,



así como constituye una ficción el afirmar que exista una auto evaluación por el contribuyente debido a la escasa cultura tributaria imperante en nuestra sociedad.

Por lo que corresponde a la dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Publicas o bien al departamento de Catastro Municipal, el elaborar y mantener actualizado el registro fiscal de los bienes inmuebles de todo el territorio de la República, bajo el sistema de folio real y establecer sistemas de valuación, determinando el justiprecio de los mismos para los efectos impositivos correspondientes, de conformidad con el manual de avalúos debidamente actualizado y aprobado por acuerdo municipal según sea el caso.

Con esto se podrá dar cumplimiento a lo establecido en el segundo considerando de la Ley del impuesto Único Sobre inmuebles el cual establece “determinar parámetros de evaluación por los cuales la municipalidad de Guatemala sustente de manera real y lícita el pago del Impuesto Único Sobre Inmuebles...;”

5.6. La importancia de incrementar los ingresos al fisco

Existen dos elementos indispensables a tomar en cuenta al momento de establecer porque se deben de incrementar los ingresos del fisco como lo son:

1. La necesidad pública
2. La justicia tributaria.

Estos elementos son parte fundamental del desarrollo económico social del Estado y pilares inspiradores de nuestra realidad jurídica.

a) La necesidad pública: Una definición sencilla y fácil de entender de necesidad pública es: Aquella utilidad o necesidad pública o interés social que tienda a satisfacer una necesidad colectiva, bien sea de orden material o espiritual. O sea que esta nace de la colectividad y se satisfacen mediante la actuación del Estado quien será garante de las principales necesidades que se originen dentro de una colectividad, necesidades éstas que solamente podrán ser satisfechas por el Estado debido a que son de imposible cumplimiento por cada uno de los individuos que conforman el colectivo.

b. Elementos de la necesidad pública: Para su mejor comprensión podemos analizar esta desde el punto de vista de la satisfacción del bien común y el cual se compone de:

- Servicios Públicos: Son las actividades que el Estado realiza en procura de la satisfacción de las necesidades públicas. Se encuentran estrechamente vinculados a las necesidades frente a las cuales están llamados a satisfacer, por lo cual se distinguirá entre servicios públicos esenciales y no esenciales.
- Gasto Público: Son las inversiones o erogaciones de riquezas que las entidades públicas hacen para la producción de los servicios necesarios para la satisfacción de las necesidades públicas, y para enfrentar a otras exigencias de la vida pública, que son llamadas propiamente servicios.

- Recursos Públicos: Son los medios mediante los cuales se logran sufragar los gastos públicos y constituyen todos los ingresos financieros a la tesorería del Estado, cualquiera sea su naturaleza económica o jurídica.

Derivado de lo anterior podemos analizar la necesidad pública desde dos perspectivas como lo son las primarias o inmutables, que tienen su origen en la propia existencia del Estado y las secundarias las cuales cambian o evolucionan en la historia de acuerdo al rol que se le asigna al Estado en cada momento. Si se asigna al Estado un rol clásico solo atiende una misma porción y si por el contrario asume una actitud prudente, entonces su actitud abarcará una mayor amplitud: salud, educación, desarrollo, tecnología, etc.

La actividad financiera del Estado para que pueda satisfacer las necesidades públicas requiere medios y recursos, los cuales para su obtención puede utilizar dos procedimientos:

- a. Directo: Se apropia directamente de bienes económicos o factores productivos.
- b. Indirecto: Es el más utilizado y consiste en la obtención de medidas financieras para financiar gastos y obtener medios reales humanos y/o materiales para desarrollar su actividad.

El conjunto de fenómenos financieros originados en el procedimiento indirecto para satisfacer necesidades públicas, constituye la actividad financiera del Estado que es el



objeto de estudio de las finanzas públicas. La actividad financiera del Estado está constituida por aquel proceso de obtención de ingresos y realización de gastos cuyo objetivo es cumplir con los fines del mismo.

Se encuentra realizada por el Estado, que opera sobre la base de un poder especial llamado "fiscal" o "financiero" que le permite obtener en forma coactiva los ingresos necesarios para financiar sus gastos, los que realizará de conformidad al presupuesto legalmente aprobado por el Congreso de la República y apegados a la Justicia Tributaria.

b) Servicios Públicos: Entendemos por Servicios Públicos: Las actividades, entidades u órganos públicos o privados con personalidad jurídica creados por la Constitución o por la ley ordinaria, para dar satisfacción en forma regular y continua a cierta categoría de necesidades de interés general, bien en forma directa, mediante concesionario o a través de cualquier otro medio legal con sujeción a un régimen de Derecho Público o Privado, según corresponda".

Clasificación de los Servicios Públicos: La doctrina señala diferentes tipos de criterios para clasificar los servicios públicos pero de manera esencial nos indica:

a. Esenciales: Los primeros son aquellos que de no prestarse pondrían en peligro la existencia misma del Estado: policía, educación, sanidad.

b. Los no esenciales: A pesar de satisfacer necesidades de interés general, su existencia o no prestación no pondrían en peligro la existencia del Estado; se identifican por exclusión de los esenciales.

c. Permanentes y esporádicos: Los primeros son los prestados de manera regular y continua para la satisfacción de necesidades de interés general como los son el servicio de transportes público, salud, educación. Los esporádicos; su funcionamiento o prestación es de carácter eventual o circunstancial para satisfacer una necesidad colectiva transitoria como lo asistencia ante desastres naturales: inundaciones, huracanes, terremotos etc...

d. Por el origen del órgano del Poder Público o ente de la administración que los presta: Nacionales, Estatales, Distritales, Municipales y concurrentes si son prestados por cada una de las personas jurídicas territoriales: nacionales por la República u otros órganos del Poder Nacional; los Estatales son los prestados por el Estado que son señalados en la Constitución de la República o en la Ley Orgánica de Descentralización y el Código Municipal.

e. Servicios públicos de competencia concurrente; son aquellos en cuya prestación concurren distintos órganos de los niveles del Poder Público, bien sean Nacionales, Distritales, Estatales o Municipales y los hay que son prestados en forma exclusiva por órganos de la administración o por los particulares.

f. Desde el punto de vista de la naturaleza de los servicios, se clasifican en servicios administrativos y servicios públicos industriales y comerciales; éstos últimos específicamente referidos a las actividades de comercio, bien sea de servicios para atender necesidades de interés general o los destinados con fines lucrativos y no a satisfacer necesidades colectivas.

g. Servicios públicos obligatorios y optativos. Los primeros los señalan como tales la Constitución y las leyes; y son indispensables para la vida del Estado. Los optativos, el orden jurídico los deja a la potestad discrecional de la autoridad administrativa competente.

h. Por la forma de prestación de servicio: Directos y por concesionarios u otros medios legales. En los primeros, su prestación es asumida directamente por el Estado y sus entidades autónomas o descentralizadas. Por concesionarios: no los asume directamente el Estado; prestan a través de concesionarios.

5.7. La justicia tributaria en el derecho Guatemalteco y su aplicación en la captación de recursos por el Estado

Está comprobado que la tributación es fundamental para el desarrollo y la política fiscal es una herramienta importante para aumentar los recursos que dispone el gobierno para el gasto social y la inversión pública. Como sea analizado en el transcurso de la presente tesis los impuestos son la fuente primordial de ingresos del

Estado, los cuales por principio Constitucional se fundamenta en que el sistema tributario debe ser justo y equitativo.

En el transcurso de la historia, la política tributaria Guatemalteca ha sido objeto de continuo tratamiento, si bien no siempre se profundizó lo suficiente en la evaluación de sus repercusiones económicas y sociales así como la resistencia continua de la población a asumir sus responsabilidades fiscales. Esto ha repercutido en la escasez de recursos, necesarios tanto para proveer bienes públicos como para financiar políticas que mejoren la distribución de dichos ingresos en la misma población.

La doctrina establece como principios de la justicia tributaria las contribuciones de los ciudadanos, clasificándolos como de proporcionalidad y equidad, legalidad y destino del gasto público, esto lo podemos enmarcar en las siguientes premisas de tributación que debe recoger nuestro ordenamiento jurídico al momento de establecer las normas de tributación que regirán a la sociedad Guatemalteca :

- a. La inexistencia de una equidad que permita que quiénes más tienen paguen más y que no exista evasión de quienes más tienen.
- b. Que no se permita la elevada desigualdad distributiva en los recursos del Estado. Pues estos siguen concentrados en un reducido grupo de la población.
- c. Que el destino de la recaudación se enfoque a la atención a servicios sociales básicos necesarios para el desarrollo de la población con menos ingresos como la educación, salud, alimentación, etc.

Ante este escenario, surge la necesidad de comprender la importancia y relevancia de la justicia tributaria de cara a mejorar la cultura de tributación que tiene actualmente nuestro país y lo que ello implica para el contribuyente. La justicia tributaria significará que ellos aceptan las obligaciones del Estado en el cual residen, al declarar sus ingresos y pagar los impuestos que por ley les corresponde.

Lo anterior implica que los contribuyentes no evadan o busquen evitar el pago de impuestos y que cumplan con las leyes tributarias que el Estado les aplica. A ninguna persona le gusta pagar impuesto, por ello es necesario generar cultura tributaria en los países, de tal manera que exista una mayor educación fiscal y de la forma en que los tributos son distribuidos a la sociedad.

Pero esto también implica para el Estado, la obligación de crear un sistema tributario donde cada persona pague impuestos de acuerdo a sus capacidades; que no imponga costos indebidos para cumplir con la ley; que provea un sistema de acceso a la información cuando la ley no sea clara; que los gastos públicos sean presupuestados mediante procesos democráticos y transparentes. En adición a esto, un Estado debe evitar los sistemas tributarios de tipo regresivos, opresivos, inconsistentes e incompletos. Por esto es importante promover la equidad a través del sistema tributario.

La justicia tributaria requiere que las personas sean tratadas de forma similar cuando se encuentren en circunstancias similares. Sin embargo, nuestro sistema tributario concede un trato diferenciado a personas que deberían ser tratadas de

manera similar al permitir la elusión tributaria en la transferencia de bienes inmuebles al utilizar los valores registrales desfasados en tiempo y base impositiva en algunos casos como la compra-venta y en otros casos los valores reales del mercado como sucede en la adjudicación judicial producto de remates por incumplimiento de obligaciones de carácter Civil, esto por convenir a la institución que ejecuta la acción.

5.8 Análisis de la metodología actual en cálculo de la base impositiva en la transferencia de bienes inmuebles y su repercusión en el pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y propuesta de modificación a su base imponible

El Artículo 56. De la Ley del Impuesto Al Valor Agregado (IVA) define que: “Base del Impuesto. La base del impuesto la constituye el precio de la enajenación consignado en la factura o escritura pública respectiva. En los contratos de enajenación de bienes inmuebles, cuando en la escritura pública respectiva se consignent valores menores de los que constan en la matrícula fiscal, el impuesto se determinará sobre el valor de ésta.”

Se debe observar que esta normativa no toma en consideración al momento de la formalización del registro del negocio jurídica aspectos tales como: si el valor del terreno se ha incrementado o decrecido por el transcurso del tiempo o circunstancias atribuibles al sector comercial, el valor de las estructuras, construcciones e instalaciones adheridas permanentemente a los mismos y sus mejoras, el valor de los cultivos permanentes, el incremento o decremento es



determinado por los factores hidrológicos, topográficos y ambientales, la naturaleza urbana, suburbana o rural, población, ubicación de servicios y otros similares, lo cual repercute en el ingreso de las arcas del Estado y la satisfacción de las principales necesidades públicas.

La Superintendencia de Administración Tributaria a través de la iniciativa de ley que posee el Organismo Ejecutivo debe regular esta situación, en base a los principios de equidad y justicia tributaria, propiciando la integración de las normas jurídicas existentes al efectuar una reforma al Artículo 56 de la citada Ley, estableciendo en ésta la necesidad de incluir la matrícula municipal como base para el cálculo del Impuesto al Valor Agregado en la transferencia de inmuebles cuando esta fuere mayor a la matrícula fiscal, lo cual proporcionaría un incremento a los ingresos del Fisco ya sea estatales o Municipales, mejorando la capacidad de respuesta del Estado ante deterioro social inminente que afecta a nuestro país. (Proyecto de Ley de reforma a la base impositiva para el cálculo del Impuesto al valor agregado en la comercialización de bienes inmuebles anexo No. VII)



CONCLUSIONES

1. La Constitución Política de la República de Guatemala contiene el fundamento legal de los tributos, así como una serie de principios de orden social que deben sustentar la creación y posterior promulgación del ordenamiento jurídico tributario, esto actualmente no es aplicado por parte del Congreso de la República de Guatemala, al crear una serie de normas deficientes y complejas lo que permiten su aplicación alternativa al poder adecuarlas a las necesidades de los tributarios.
2. En la actualidad existe una pobre cultura tributaria en la población Guatemalteca, lo que causa un grave detrimento al erario nacional, esto queda plasmado en la compra-venta de bienes inmuebles al evitar declarar el valor por el cual se realizó la transacción comercial, asentando el Instrumento Público el valor menor de registro, lo que conlleva una merma en los ingresos del Estado en concepto de Impuesto al Valor Agregado (IVA).
3. La elusión y la evasión tributaria del Impuesto al valor Agregado, se produce por no existir en la Super Intendencia de Administración Tributaria (SAT) un programa especial de detección de aquellos negocios jurídicos aparentes que están formulados de acuerdo a las leyes, dando una falsa apariencia del hecho generador de la obligación para que, sobre esta base, se de la evasión lícita o elusión.

4. No existe actualmente una relación clara y directa entre el catastro urbano nacional y el catastro municipal, la ley tiene una aplicación de índole general en ambas entidades. Sin embargo, los catastros municipales han desarrollado en los últimos años una lógica propia que propicia su actualización constante así como una mayor realidad en la valoración de los bienes inmuebles operados en su registro, lo que no es aprovechado por el Estado y sus entidades públicas.

5. Las actuales normativas tributarias no garantizan al Estado su posición como acreedor privilegiado, en relación a su vínculo jurídico con el tributador del impuesto al Valor Agregado en referencia a la transferencia de bienes inmuebles y las inscripciones en el registro de la propiedad, lo que merma los ingresos estatales en concepto de Impuesto al valor agregado y las municipales en concepto de IUSI.

RECOMENDACIONES



1. El Congreso de la República de Guatemala debe aplicar al momento de crear y promulgar las normas jurídicas de carácter fiscal los principios de legalidad, igualdad y sencillez tributaria entre otros, dando estricto cumplimiento a lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, lo que proveerá al contribuyente y al Estado de las herramientas adecuadas, claras y sencillas para la tributación y recaudación de los impuestos.
2. Que la Superintendencia de Administración Tributaria, realice campañas de concientización dirigida a los contribuyentes, acerca de los tributos, sus fines y de la obligatoriedad de cumplir con los mismos por parte del sujeto activo de la relación tributaria, para ayudar a que el Estado cumpla con su fin primordial que es el bien común y así evitar la constante necesidad de crear o modificar el ordenamiento jurídico tributario.
3. Se deben reformar las disposiciones contempladas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), simplificando la serie de opciones que poseen actualmente los deudores tributarios, obligando a la determinación de un hecho generador único, definido claramente por la norma, lo que facilitará a la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) la creación de programas de control y fiscalización de los negocios jurídicos aparentes.



4. La Dirección Nacional del Catastro por su relación de registro y valoración de los bienes inmuebles, así como las exigencias de ordenamiento y planificación territorial, debe exigir su vinculación con la administración municipal a través de modificar su normativa vigente, realizando un adecuado reparto de competencias entre las administraciones a través de la inclusión de la matrícula municipal como método de actualización y cálculo alternativo en las matrículas registrales.

5. La Superintendencia de Administración Tributaria, por medio de la iniciativa de ley que posee el Organismo Ejecutivo, debe efectuar una reforma al Artículo 56 del Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas vigentes, con el propósito de que se modifique la base impositiva incluyendo como alternativa la inclusión de la matrícula Municipal cuando esta fuere mayor a la fiscal.



ANEXOS



ANEXO A

Montos recaudados en concepto del Impuesto Único Sobre Inmuebles por las Municipalidades descentralizadas a partir de la facultad constitucional a través de los valores manejados por los catastros municipales.²⁶

Año de Recaudación (IUSI)	Monto recaudado en Millones de Quetzales al 31 de diciembre
1994	0.137
1995	27.2
1996	58.8
1997	71.5
1998	75.8
1999	88.6
2000	141.6
2001	192.3
2002	220.8
2003	262.9
2004	306.7
2005	339.4
2006	372
2007	424.8
2008	479.1
2009	567.7

²⁶ Fundación Centro Americana del desarrollo. **Manual Introdutorio para la administración del impuesto único Sobre Inmuebles.** 2001 Pág.



ANEXO B

Procedimiento para la absorción de las competencias de recaudación, administración y revaluación de inmuebles por el impuesto Único Sobre Inmuebles por parte de las Municipalidades y catastro municipal (matricula municipal) ²⁷

PASO	RESPONSABLE	ACTIVIDAD
1	Concejo Municipal	decide absorber la recaudación y administración del IUSI
2	Alcalde Municipal	Solicita capacitación en materia del recaudación y administración del IUSI, AL "Programa de Fortalecimiento Municipal para la Administración del Impuesto Único Sobre Inmuebles" Proyecto PNUD/GUA/007015.
3	Director del Programa IUSI	De Conformidad a planificación, programa y organización la capacitación solicitada e informa al Alcalde Municipal.
4	Alcalde Municipal	Organiza y designa funcionarios y empleados que participaran en al capacitación.
5	Autoridades, funcionarios y técnicos municipales que tendrán a cargo las competencias del IUSI	Reciben capacitación inicial impartida por técnicos del programa del IUSI, la cual tiene una duración de una semana y es a tiempo completo.
6	Director del Programa IUSI	Al concluir satisfactoriamente la fase de capacitación, extiende constancia de capacitación tanto a la municipalidad como a sus representantes.
7	Concejo Municipal	Emite Acuerdo Municipal, mediante el cual manifiesta decisión de absorber las competencias de causación y administración del IUSI
8	Secretario Municipal	Certifica punto de acta del consejo Municipal.
9	Alcalde Municipal	Envía oficio al Ministro de Finanzas Publicas indicando la decisión del consejo Municipal de absorber las competencias de recaudación y administración del IUSI, adjunta punto de acta del Consejo Municipal y constancia de haber concluido satisfactoriamente el curso de capacitación correspondientes.
10	Ministro de Finanzas Publicas	Después de realizar un análisis y dictamen favorables de las instancias respectiva, emites el Acuerdo Ministerial, mimo que se suscribe en un acto protocolario al que asiste el Alcalde Municipal e invitados especiales. Remite Acuerdo Ministerial al Diario Oficial para publicación.
11	Diario Oficial	Publica el Acuerdo Municipal para la creación de la unidad encargada de la administración del IUSI. Dicho acuerdo debe señalar el nombre de la unidad, estructura orgánica y la definición de puestos y salarios.
12	Corporación Municipal	Emite Acuerdo Municipal, para la creación de la unida encargada de la administración del IUSI. Dicho acuerdo debe señalar el nombre de la unidad, estructura orgánica y la definición de puestos y salarios.

²⁷ Obi cita. Pag 90.



13	alcalde Municipal y personal designado.	<p>13.1 Proceden a habilitar local y equipo mínimo para la implementación y funcionamiento de la unidad</p> <p>13.2 Paralelamente proceden a solicitar información básica relacionada con los inmuebles. Esta información consiste fundamentalmente en planos del área urbana del municipio que proporciona el Instituto Nacional de Estadística -INE-, así como los registros en poder del DICABI.</p> <p>13.3 Además envía a imprenta la producción de formas, las cuales básicamente son: Libros de matrícula fiscal, formularios para la presentaciones de autoevaluao, la tarjeta de cuenta corriente, las órdenes de pago y los recibos de pago, estos últimos debidamente autorizados por la Contraloría General de Cuentas de la Nación, los cuales son fundamentales para la recaudación del IUSI.</p>
14	Concejo Municipal	Emite Acuerdo Municipal para convocar al autoevaluó.
15	Unidad de Administración del IUSI	<p>15. 1 Habilita libros Matriculares y asigna matrícula a cada propietario o poseedor.</p> <p>15.2 Actualiza el registro matricular por adiciones o deducciones.</p> <p>15.3 Determina, calcula y registra el pago de IUSI y las multas si proceden.</p> <p>15.4 Emite registros y recibos de pago</p> <p>15.5 Rinde cuentas de conformidad a la ley.</p>



ANEXO C

Acuerdo Municipal que aprueba la aplicación de los procedimientos de valuación establecidos en el Manual de Valuación Inmobiliaria del Ministerio de Finanzas públicas.

ACUERDO No. COM-026-07

EL CONCEJO MUNICIPAL DE LA CIUDAD DE GUATEMALA

CONSIDERANDO:

Que de conformidad con lo establecido en el Acuerdo Ministerial número 6-95 de fecha dos de marzo de mil novecientos noventa y cinco, emitido por el Ministerio de Finanzas Públicas; la Municipalidad de Guatemala administra el Impuesto Único Sobre Inmuebles a partir del catorce de marzo del mismo año.

CONSIDERANDO:

Que el Ministerio de Finanzas Públicas mediante Acuerdo Ministerial número 21-2005 de fecha nueve de septiembre del dos mil cinco, autorizó el Manual de Valuación Inmobiliaria formulado por la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles –DICABI- de ese Ministerio.

CONSIDERANDO:

Que de conformidad con la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, el Concejo Municipal debe aprobar los procedimientos para que se pueda realizar valuación directa de los inmuebles del Municipio, tomando como base el Manual de Valuación Inmobiliaria, con la finalidad de consolidar un régimen de legalidad basado en la justicia y equidad tributaria en relación con los valores de la tierra y de la construcción, de conformidad con los estudios que se derivan de las zonas homogéneas físicas y económicas, así como la tipología constructiva de los bienes inmuebles dentro de esta circunscripción municipal.

CONSIDERANDO:

Que corresponde al Concejo Municipal fijar el factor de descuento dentro de los parámetros de porcentaje establecidos en el Manual de Valuación Inmobiliaria, descuento que se aplicará sobre el valor de la tierra y de la construcción basados en los estudios sobre zonas homogéneas y tipología constructiva, realizados por la Dirección de Catastro y Administración del Impuesto Único Sobre Inmuebles de la Municipalidad de Guatemala.

POR TANTO:

En el ejercicio de las facultades que le confiere los artículos 253, 254, 255 y 260 de la Constitución Política de la República de Guatemala; 3, 9, 33, 35, 70, 99, 100, 101, 106 del Código Municipal, Decreto número 12-2002; 1, 2 literal d), 4, 5 numeral 2, 16, 30, de la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, Decreto número 15-98, ambos del Congreso de la República; Acuerdo Ministerial número 21-2005, que contiene el Manual de Valuación Inmobiliaria, aprobado por el Ministerio de Finanzas Públicas, el nueve de septiembre del dos mil cinco.

ACUERDA:

Artículo 1. 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.

Artículo 2. Aprobar la aplicación de un factor de descuento del setenta y cinco por ciento del justiprecio de los inmuebles, tomando como base el parámetro establecido en el Manual de Valuación Inmobiliaria, en el apartado 5.9.3, con el objeto de determinar el valor fiscal de los mismos.

Artículo 3. Aprobar los estudios de zonas homogéneas y tipología constructiva realizados por la Dirección de Catastro y Administración del Impuesto Único Sobre Inmuebles de la Municipalidad de Guatemala, los cuales servirán de base para aplicar el factor de descuento y obtener el valor fiscal de los inmuebles, delegando en dicha Dirección las funciones para su implementación, administración y ejecución.

Artículo 4. El presente acuerdo entrará en vigencia ocho días después de su publicación en el Diario Oficial, órgano oficial del Estado.

Dado en el salón de sesiones “Miguel Ángel Asturias” del Palacio Municipal, a los doce días del mes de noviembre del año dos mil siete.

Enrique Godoy García-Granados
Alcalde en Funciones

Lic. Héctor Cifuentes Mendoza
Secretario Muni



ANEXO D

Parte resolutive de la Inconstitucionalidad total general que otorga plena valides al manual de procedimientos de revaluación de inmuebles del ministerio de finanzas Públicas.

EXPEDIENTE 3126-2008

CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD, INTEGRADA POR LOS MAGISTRADOS JUAN FRANCISCO FLORES JUAREZ, QUIEN LA PRESIDE, ROBERTO MOLINA BARRETO, ALEJANDRO MALDONADO AGUIRRE, MARIO PÉREZ GUERRA y GLADYS CHACON CORADO. Guatemala, veinticinco de junio de dos mil nueve.

Se tiene a la vista para dictar sentencia, el planteamiento de inconstitucionalidad general total del Acuerdo Ministerial veintiuno - dos mil cinco (21-2005) del Ministerio de Finanzas Públicas, formulado por Ignacio Andrade Aycinena, José Alberto Sierra Rosales y José Hugo Alonzo García. Los solicitantes tienen su domicilio en el departamento de Guatemala y actuaron bajo su propio patrocinio.

POR TANTO

La Corte de Constitucionalidad, con base en lo considerado y leyes citadas, resuelve: **I)** Sin lugar la inconstitucionalidad general total del Acuerdo Ministerial veintiuno - dos mil cinco (21-2005) del Ministerio de Finanzas, publicado en el Diario Oficial el trece de septiembre del mismo año. **II)** No se condena en costas a los accionantes. **III)** Se impone a cada uno de los abogados auxiliares, Ignacio Andrade Aycinena, José Alberto Sierra Rosales, y José Hugo Alonzo García, la multa de mil quetzales a cada uno de ellos, que deben pagar en la Tesorería de esta Corte, dentro de los cinco días siguientes de la fecha en que este fallo quede firme; en caso de incumplimiento, su cobro se hará por la vía legal correspondiente. **IV)** Notifíquese.

JUAN FRANCISCO FLORES JUÁREZ
PRESIDENTE

ROBERTO MOLINA BARRETO
MAGISTRADO

ALEJANDRO MALDONADO AGUIRRE
MAGISTRADO

MARIO PÉREZ GUERRA
MAGISTRADO

GLADYS CHACÓN CORADO
MAGISTRADA

AYLÍN ORDÓÑEZ REYNA
SECRETARIA GENERAL

ACLARACIÓN Y AMPLIACIÓN

EXPEDIENTE 3126-2008

CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD: Guatemala, veintidós de julio de dos mil nueve.

Se tienen a la vista para resolver las solicitudes de aclaración y ampliación de la sentencia dictada por esta Corte el veinticinco de junio de dos mil nueve, planteada por Ignacio Andrade Aycinena, José Alberto Sierra Rosales y José Hugo Alonzo García dentro del expediente arriba identificado, formado por la acción de inconstitucionalidad general promovida por los solicitantes contra el Acuerdo Ministerial 21-2005, de nueve de septiembre de dos mil cinco, del Ministerio de Finanzas Públicas, que fue publicado en el Diario de Centro América el trece de septiembre de dos mil cinco.

POR TANTO

La Corte de Constitucionalidad, con base en lo considerado y las leyes citadas, resuelve: **I. Sin lugar** las solicitudes de aclaración y ampliación presentadas por Ignacio Andrade Aycinena, José Alberto Sierra Rosales y José Hugo Alonzo García. **II.** Notifíquese.

JUAN FRANCISCO FLORES JUÁREZ
PRESIDENTE

ROBERTO MOLINA BARRETO
MAGISTRADO

ALEJANDRO MALDONADO AGUIRRE
MAGISTRADO

MARIO PÉREZ GUERRA
MAGISTRADO

GLADYS CHACÓN CORADO
MAGISTRADA

GEOVANI SALGUERO SALVADOR
SUBSECRETARIO GENERAL



ANEXO E

Parte resolutive de la Inconstitucionalidad total general que otorga plena valides al acuerdo Municipal que adopta el procedimientos de valuación de bienes inmuebles por parte del registro catastral municipal (revaluación de la matrícula municipal)

INCONSTITUCIONALIDAD GENERAL PARCIAL

EXPEDIENTE 2315-2008

CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD, INTEGRADA POR LOS MAGISTRADOS, JUAN FRANCISCO FLORES JUÁREZ, QUIEN LA PRESIDE, ROBERTO MOLINA BARRETO, ALEJANDRO MALDONADO AGUIRRE, MARIO PÉREZ GUERRA Y GLADYS CHACÓN CORADO: Guatemala, veintiséis de mayo de dos mil nueve.

Se tiene a la vista, para dictar sentencia, la Acción de Inconstitucionalidad General Parcial de los artículos 1 y 3 del Acuerdo Municipal denominado Acuerdo COM – cero veintiséis – cero siete (COM-026-07) emitido por el Concejo Municipal de Guatemala, eldoce de noviembre de dos mil siete, publicado en el Diario Oficial el once de diciembre dedos mil siete, promovida por los abogados Carlos Roberto Molina Mencos, Mario Roberto Fuentes Destarac, Gregorio Efraín Aguilar Lambour y Oscar Eduardo Pineda Castro, quienes actúan con su propio auxilio.

POR TANTO

La Corte de Constitucionalidad, con base en lo considerado y leyes citadas, resuelve: **I) Sin lugar** la inconstitucionalidad general parcial de los artículos 1 y 3 del Acuerdo Municipal denominado Acuerdo COM – cero veintiséis – cero siete (COM-026-07) emitido por el Concejo Municipal de Guatemala, el doce de noviembre de dos mil siete, publicado en el Diario Oficial el once de diciembre del mismo año. **II) No se condena** en costas a los accionantes. **III) Se impone** a cada uno de los abogados auxiliares, Carlos Roberto Molina Mencos, Mario Roberto Fuentes Destarac, Gregorio Efraín Aguilar Lambour y Oscar Eduardo Pineda Castro, la multa de un mil quetzales a cada uno de ellos, que deben pagar en la Tesorería de esta Corte, dentro de los cinco días siguientes de la fecha en que este fallo quede firme; en caso de incumplimiento, su cobro se hará por la vía legal correspondiente. **IV) Notifíquese.**

JUAN FRANCISCO FLORES JUÁREZ
PRESIDENTE

ROBERTO MOLINA BARRETO
MAGISTRADO

ALEJANDRO MALDONADO AGUIRRE
MAGISTRADO
(VOTO CONCURRENTENTE)

MARIO PÉREZ GUERRA
MAGISTRADO

GLADYS CHACÓN CORADO
MAGISTRADA

AYLÍN ORDÓÑEZ REYNA
SECRETARIA GENERAL

ANEXO F



Expediente catastral de actualización de Matricula Municipal



Municipalidad de Guatemala **Dirección de Catastro y Administración del IUSI**

INFORME DE AVALÚO NUMERO 30012-2008

El Infrascrito Valuador Autorizado Particular Don Valuador con registro No. 665-M-2005

CERTIFICA

Que de conformidad con el contenido del Artículo 5 numeral 2 de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles, Decreto Número 15-96 del Congreso de la República, la Municipalidad de Guatemala puede actualizar el valor fiscal por avalúo directo que practique, mediante los procedimientos aprobados por el Concejo Municipal, basados en el Manual de Valuación Inmobiliaria, que fue autorizado mediante Acuerdo número 21-2005 del Ministerio de Finanzas Públicas, de fecha trece de septiembre de dos mil cinco, en el que se establecen los parámetros de valoración de zonas homogéneas físicas y económicas, así como la tipificación de la construcción y en el Acuerdo del Concejo Municipal número COM-026-07, de fecha doce de noviembre del año dos mil siete, en el que se aprueba la práctica de Avalúo Directo de los inmuebles del municipio de Guatemala. Con la base legal indicada, el Director de Catastro y Administración del IUSI, instruyó para que se practicara avalúo con fines fiscales al inmueble

Ubicación

Dirección exacta del bien inmueble: 0 calle 0-00 zona 0

Identificación Fiscal

Finca inscrita en Matricula fiscal No. 0A000000 a término No. 0

la cual figura declarada en un capital de Q.100,000.00 Con Numero de NIT : 51518-7

A nombre de : JUAN EJEMPLO

Identificación Catastro/Registro

Con Código de Clasificación Catastral 0A000000 Area Catastral 124.35 m².

Finca 0 Folio 0 Libro 0 de Guatemala Area Registral 153.47 m².

A nombre de : JUAN AJEMPLO

CARACTERISTICAS GENERALES DEL INMUEBLE

DEL TERRENO: Inmueble identificado con catastral número 010000001 ubicado en la 02 AVENIDA 01-05 Zona 9 ; es de situación esquina, de forma regular y su acceso se encuentra a nivel con respecto de la vía. El terreno posee un area catastral total de 124.35 metros cuadrados, constituyendo un frente de 1 metros y un fondo de 1 metros aproximadamente.

El inmueble descrito anteriormente se ubica dentro de la zona homogénea física número 4 y la zona homogénea económica número 1 respectivamente.

DE LA CONSTRUCCIÓN Con 1 tipología de uso comercial; sub-uso comercio; categoría baja; respectivamente con una edad de 20 años respectivamente y un area total de 242.46 metros cuadrados

15 avenida 3-66 Zona 13 Call Center 1551
www.muniguate.com



Municipalidad de Guatemala

Dirección de Catastro y Administración del IUSI

Guatemala, 07 de Mayo del 2008

ASUNTO: Avalúo número &numero_avaluo_anio, practicado en las zonas homogéneas físicas 4 y económica 1, de conformidad con el Acuerdo COM-026-07 de fecha once de diciembre de dos mil siete, del Honorable Concejo Municipal.

RESOLUCION No. DCAI-SVIM-&numero_avaluo_anio

Se tiene a la vista para aprobar el avalúo número 30012-2008, practicado con base en las bonas homogéneas Física 4 y económica 1, substadas por Acuerdo número DCAI-0007-2007 de fecha veintiseis de diciembre de dos mil siete, de la Dirección de Catastro y Administración del Impuesto Único Sobre Inmuebles, de conformidad con el Acuerdo número COM-026-07 de fecha doce de noviembre de dos mil siete, del Honorable Concejo Municipal.

CONSIDERANDO: Que de conformidad con el contenido del Artículo 5 numeral 2 de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles, Decreto Número 15-98 del Congreso de la República, la Municipalidad de Guatemala puede actualizar el valor fiscal mediante los procedimientos previamente aprobados por el Concejo Municipal.

CONSIDERANDO: Que con fecha trece de septiembre de dos mil cinco fue autorizado el Manual de Valuación Inmobiliaria mediante el Acuerdo Ministerial número 21-2005, para el establecimiento de los parámetros de valuación de zonas homogéneas físicas y económicas, así como la tipología constructiva.

CONSIDERANDO: Que de conformidad con el contenido del Acuerdo del Concejo Municipal COM-026-07, se aprueban los procedimientos de valuación para realizar valuación directa sobre los inmuebles ubicados en la jurisdicción del Municipio de Guatemala, así mismo delega en la Dirección de Catastro y Administración del Impuesto Único sobre Inmuebles,

las funciones para su implementación, administración y ejecución. **CONSIDERANDO:** Que el señor Don Valador, Valador Autorizado 668-M-2005, practicó el avalúo identificado con el número 30012, sobre el inmueble propiedad de Juan Ejemplo, ubicado en 0 calle 0-00 zona 0 con la finalidad de actualizar el valor fiscal en la matrícula número 0A000000-0 que ampara al inmueble con número registral, finca 0 folio 0 libro 0 de Guatemala, con valor fiscal de ciento cuarenta y nueve mil doscientos cuarenta y tres quetzales con noventa y nueve centavos (Q.149,243.99) que se desglosa en valor de terreno de cincuenta y cinco mil novecientos cincuenta y siete quetzales con cincuenta centavos (Q.55,957.50), valor de construcción de noventa y tres mil doscientos ochenta y seis quetzales con cuarenta y nueve centavos (Q.93,286.49) el que resulta de la aplicación del factor de descuento aprobado mediante el Acuerdo de Concejo relacionado.

CONSIDERANDO: Que los parámetros de valuación aplicados en el avalúo de mérito se encuentran apegados a las normas y procedimientos que para el efecto se encuentran vigentes.

CONSIDERANDO: Que de conformidad con el Artículo 30 de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles, los avalúos oficiales previo a su notificación deben ser aprobados a través de una resolución, debiendo notificar ambas, a efecto de que la Dirección de Catastro y Administración del Impuesto Único Sobre Inmuebles, de la Municipalidad de Guatemala, pueda exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias a los sujetos del impuesto,

como consecuencia de la actualización del valor fiscal, lo que así debe resolverse. **POR TANTO:** Esta Dirección con base en lo considerado y en lo que para el efecto preceptúan los artículos: 12, 28, 239, 253 de la Constitución Política de la República de Guatemala; 1, 2, 3, 6, 9, 33, 35 literales q) i) y x), 52, 70, 100 literal b), 101, 141 del Código Municipal, Decreto número 12-2002 del Congreso de la República; 1, 2, 3, 4 Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto número 119-96 del Congreso de la República; 4, 5 numeral 2., 8, 13, 16, 29, 30, 31, 32, 33, 47 de la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, Decreto número 15-98 del Congreso de la República; 1, 18, 19, 23, 31, 96, 103, 114, 115, 116, 127, 128, 129, 130, 150 Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República; 1 del Acuerdo de Alcaldía número AA-90A-2005 de fecha uno de Julio de dos mil cinco, y Acuerdo del Concejo Municipal número COM-026-07 de fecha once de diciembre de dos mil siete al, **RESOLVER** declara I. Se aprueba el avalúo número &numero_avaluo_anio, de fecha 03/05/2008 practicado al inmueble ubicado en 0 calle 0-00 zona 0 identificado con el número registral finca 0 folio 0 libro 0 de Guatemala, por un valor fiscal de ciento cuarenta y nueve mil doscientos cuarenta y tres quetzales con noventa y nueve centavos (Q.149,243.99) II. Se tiene por actualizado el valor fiscal del avalúo que se aprueba y ampara al inmueble de mérito, el que se desglosa en valor de terreno de cincuenta y cinco mil novecientos cincuenta y siete quetzales con cincuenta centavos (Q.55,957.50), valor de la construcción de noventa y tres mil doscientos ochenta y seis quetzales con cuarenta y nueve centavos (Q.93,286.49); III. Que el valor fiscal que se actualiza, asciende al monto de ciento cuarenta y nueve mil doscientos cuarenta y tres quetzales con noventa y nueve centavos (Q.149,243.99) luego de la aplicación del factor de descuento de setenta y cinco por ciento; IV. Que dicho valor surte efectos a partir del bimestre siguiente al de la fecha de modificación; V. Notifíquese; VI. Trasládese al Departamento de Mantenimiento Catastral para que se realicen las operaciones que procedan; VII. Diligenciado, basándose al Archivo respectivo para su custodia.-

JEFE DE LA SECCIÓN DE VALUACION
INMOBILIARIA MUNICIPAL



ANEXO G

DECRETO NUMERO ____-2011

CONSIDERANDO:

Que de conformidad con el artículo 239 de la Constitución de la República, es potestad exclusiva del Congreso de la República determinar las bases de recaudación de los tributos y lo relativo a la fijación de la base imponible y el tipo impositivo, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria.

CONSIDERANDO:

Que se ha incrementado la Elusión Fiscal por parte de algunos contribuyentes que utilizando formas legales inadecuadas pagan menos impuesto al Valor Agregado respecto a lo que deberían de pagar, lo que merma los ingresos del fisco en detrimento de los beneficios que debe recibir la población.

CONSIDERANDO:

Que se debe mantener la practicidad del pago del Impuesto al Valor Agregado en la comercialización de bienes inmuebles mediante la base imponible de la matrícula municipal cuando esta sea mayor a la matrícula fiscal proporcionada por la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas.

POR TANTO:



En ejercicio de las atribuciones que le confiere el artículo 171, inciso a) y c) de la Constitución Política de la República de Guatemala,

DECRETA
Lo siguiente:

REFORMA A LA BASE IMPOSITIVA PARA EL CALCULO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA COMERCIALIZACION DE BIENES INMUEBLES

ARTICULO 1. Se reforma el Artículo 56 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Numero 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, el cual queda de la siguiente forma:

Artículo 56. **Base del Impuesto.** La base del impuesto la constituye el precio de la enajenación consignado en la factura o escritura pública respectiva. En los contratos de enajenación de bienes inmuebles, cuando en la escritura pública respectiva se consignen valores menores de los que constan en la matrícula fiscal o municipal, el impuesto se determinará sobre el valor que consigne la matrícula municipal si esta fuere mayor a la matrícula fiscal caso contrario se utilizara la fiscal, debiendo consignarse en dicho documento público el Número de Identificación Tributaria –NIT- de las partes contratantes e identificar el medio de pago que se utilizó.

Cuando las aportaciones de bienes inmuebles se encuentren gravadas, la base imponible la constituirá el valor del inmueble que un valuator autorizado hubiere estimado. Copia autenticada de dicho avalúo deberá agregarse, como atestado al testimonio de la escritura pública que para los efectos registrales se emita. Los registros públicos están obligados a exigir la presentación de este documento.

ARTICULO 2. Vigencia el presente decreto entrara en vigencia a los ocho días siguientes de su publicación en el diario oficial.



BIBLIOGRAFÍA

- AGUILAR GIRÓN, Rolando. **Análisis catastral de derechos de propiedad aplicación de un caso de litigio en Escuintla, Guatemala**, Instituto Geográfico Nacional. Guatemala, 197. Revista de Derecho Notarial & Registral. No. 1 Año 2010.
- BENAVENTE, Manuel Matus. **Finanzas Publicas**, Ed. jurídica de Chile, 1964.
- Boletines del e-ciat, <http://www.ciat.org/images/documents/boletines/a2010n20.pdf>. No.3 del 2010.
- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta S.R.L, 1979.
- DE SOUSA CARDOSO, Paulo Ricardo, **La legitimación social y política del combate a la evasión tributaria**, asamblea general del CIAT, Santiago de Chile, Chile, 2001. (s.e)
- Diccionario de la Real Academia Española**, 22^a. Edición 2001. España. (s.e.).
- FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, Guillermo. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**, departamento de publicaciones, Facultad de Ciencias Económicas de la Usac-Guatemala, 2000.
- GUILLIANI FONROUGE, Carlos, **Derecho financiero Tomo I**. Ed. de Palma, Buenos Aires, Argentina. Segunda Edición, 1997.
- LAZO, Alfonso, **Revolución del mundo moderno**, Salvat editores, Barcelona, España. 1970.
- Más allá del derecho**, Compiladoras Luisa Cabal y Cristina Mota. Bogotá, Colombia: Universidad de los Andes, 2006. (s.e.).
- MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys Elizabeth, **Derecho Financiero parte I Finanzas Publicas, Sistema Financiero de la República de Guatemala**, 2^a. ed.; Ed. Arte + Arte. Enero 2008.
- MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys Elizabeth, **Elusión fiscal, un nuevo fenómeno**, Revista económica, Prensa Libre, Guatemala, 16 de junio de 2004. Pág. 65.



OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas sociales.** Buenos Aires, Argentina: Ed. Heleaste S.R.L., 1981

PAZOS, Luis, **Los límites de los impuestos, uso y abuso del poder,** Editorial Diana, s.a., México, 1983.

PORRAS RODRÍGUEZ, Lydia Stella, **Finanzas públicas,** Impresos industriales, IX edición, Guatemala, 1994.

QUERALT, Juan Martín, TEJERIZO LÓPEZ, José, CAYON GALIARD, Antonio. **Manual de Derecho Tributario,** Ed. Thomson Aranzadi, 2007 (s.l.i).

TABARINI TRIGUEROS, Carlos Enrique, **Tesis La tributación Guatemalteca sobre posesión y la enajenación de bienes inmuebles su control y fiscalización,** Facultad de Ciencias Económicas, Usac, Guatemala 1981.

VILLEGAS LARA, Héctor Rene, **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario,** Ed. de Palma, Buenos Aires, Argentina, 6ª. Ed.; 1994.

Legislación:

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

Código Municipal. Congreso de la República de Guatemala, Decreto 12-2002. 9 de mayo de 2002.

Código Tributario. Congreso de la República de Guatemala, Decreto 17-73. Guatemala, 1 de enero de 1974.

Ley del impuesto al Valor Agregado. Congreso de la República de Guatemala, Decreto 51-92. Guatemala, 14 de diciembre de 1992.

Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles. Congreso de la República de Guatemala, Decreto 22-2008. Guatemala, 07 de mayo del 2008.

Manual para la Valuación de Bienes inmuebles DICABI. Acuerdo 2-2005 del Ministerio de Finanzas Públicas. Guatemala, 09 de septiembre de 2005.