

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
MAESTRÍA EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN

"INCONSTITUCIONALIDAD PARCIAL DEL ARTÍCULO 57 "A" DE LA LEY DEL IMPUESTO AL
VALOR AGREGADO"
TESIS DE POSGRADO

PEDRO JOSÉ QUESADA MENÉNDEZ
CARNET 10626-06

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, ABRIL DE 2015
CAMPUS CENTRAL

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
MAESTRÍA EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN

"INCONSTITUCIONALIDAD PARCIAL DEL ARTÍCULO 57 "A" DE LA LEY DEL IMPUESTO AL
VALOR AGREGADO"
TESIS DE POSGRADO

TRABAJO PRESENTADO AL CONSEJO DE LA FACULTAD DE
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

POR
PEDRO JOSÉ QUESADA MENÉNDEZ

PREVIO A CONFERÍRSELE
EL GRADO ACADÉMICO DE MAGÍSTER EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, ABRIL DE 2015
CAMPUS CENTRAL

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR

RECTOR: P. EDUARDO VALDES BARRIA, S. J.
VICERRECTORA ACADÉMICA: DRA. MARTA LUCRECIA MÉNDEZ GONZÁLEZ DE PENEDO
VICERRECTOR DE INVESTIGACIÓN Y PROYECCIÓN: DR. CARLOS RAFAEL CABARRÚS PELLECCER, S. J.
VICERRECTOR DE INTEGRACIÓN UNIVERSITARIA: P. JULIO ENRIQUE MOREIRA CHAVARRÍA, S. J.
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO: LIC. ARIEL RIVERA IRÍAS
SECRETARIA GENERAL: LIC. FABIOLA DE LA LUZ PADILLA BELTRANENA DE LORENZANA

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

DECANO: DR. ROLANDO ESCOBAR MENALDO
SECRETARIO: MGTR. ALAN ALFREDO GONZÁLEZ DE LEÓN

NOMBRE DEL ASESOR DE TRABAJO DE GRADUACIÓN

DR. SAUL AUGUSTO DONADO RODRIGUEZ

TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN

MGTR. ABELARDO MEDINA BERMEJO
MGTR. JORGE LUIS CORDOVA GUZMAN
MGTR. MANUEL DE JESUS MEJICANOS JIMENEZ

Guatemala, 12 de marzo de 2015.

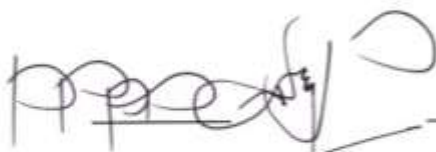
**Señores
Consejo de la Facultad
Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad Rafael Landívar.
Presente.**

Señores Miembros del Consejo:

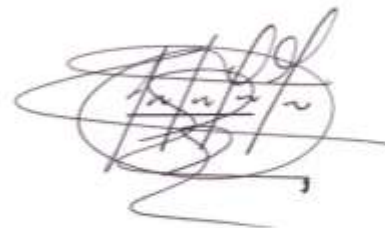
Atentamente se hace de conocimiento que por designación de ese Consejo, los suscritos evaluamos el trabajo de tesis del alumno Pedro José Quesada Menéndez titulado: "INCONSTITUCIONALIDAD PARCIAL DEL ARTÍCULO 57 "A" DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO".

Luego de la revisión se procedió a practicar la evaluación oral, el día 16 de enero de 2015, notificando ese mismo día sobre las adhesiones y correcciones pertinentes para aprobar el mismo, las cuales han sido incorporadas por el estudiante.

En virtud de lo anterior, emitimos dictamen favorable al documento de tesis, con lo que el alumno deberá continuar con los trámites administrativos para su graduación.



MANFREDO JESUS MERCANOS JIMENEZ
Abogado y Notario



Jorge Luis Córdova Guzmán
Abogado y Notario



Orden de Impresión

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Posgrado del estudiante PEDRO JOSÉ QUESADA MENÉNDEZ, Carnet 10626-06 en la carrera MAESTRÍA EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN, del Campus Central, que consta en el Acta No. 07212-2015 de fecha 16 de enero de 2015, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

"INCONSTITUCIONALIDAD PARCIAL DEL ARTÍCULO 57 "A" DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO"

Previo a conferírsele el grado académico de MAGÍSTER EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN.

Dado en la ciudad de Guatemala de la Asunción, a los 24 días del mes de abril del año 2015.


MGTR. ALAN ALFREDO GONZÁLEZ DE LEÓN, SECRETARIO
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
Universidad Rafael Landívar



ÍNDICE

INCONSTITUCIONALIDAD PARCIAL DEL ARTÍCULO 57 “A” DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Introducción	i
Capítulo 1. Control Constitucional.....	1
1.1 Jerarquía de las Leyes.....	1
1.2 Sistemas de Control Constitucional.....	5
1.2.1 Sistema Concentrado o Austriaco.....	5
1.2.2 Sistema Difuso o Americano.....	6
1.2.3 Sistema Mixto.....	8
1.3 Inconstitucionalidad General.....	10
Capítulo 2. Generalidades Registrales.....	15
2.1 Derechos Reales.....	15
2.1.1 Propiedad.....	16
2.1.1 Posesión.....	16
2.1.3 Usucapión.....	17
2.1.4 Accesión.....	18
2.1.5 Usufructo.....	18
2.1.6 Uso.....	19
2.1.7 Habitación.....	19
2.1.8 Servidumbre.....	20
2.1.9 Hipoteca.....	20
2.1.10 Prenda.....	21
2.2 Medidas precautorias.....	22
2.2.1 Embargo.....	22
2.2.2 Anotación de <i>litis</i>	23

2.2.3 Intervención.....	24
2.3 Actos que causan anotaciones, inscripciones u operaciones.....	25
2.3.1 Inmovilización.....	25
2.3.2 Anotaciones preventivas derivadas de los incisos 3 al 5, del artículo 1149 del Código Civil, decreto ley 106 y sus reformas.....	26
2.3.2.a Legatarios.....	26
2.3.2.b Acreedores ciertos del causante.....	26
2.3.2.c Declaración o presunción de muerte.....	26
2.3.2.d Interdicción o modificación de la capacidad civil.....	26
2.3.2.e Posesión de bienes del ausente.....	26
2.3.2.f Anotación por 30 días.....	27
2.4 Principios del Registro General de la Propiedad.....	27
2.4.1 Principio de Publicidad.....	27
2.4.2 Principio de Rogación.....	27
2.4.3 Principio de Legalidad.....	27
2.4.4 Principio de Tracto Sucesivo.....	27
2.4.5 Principio de Probidad.....	28
Capítulo 3. Generalidades Tributarias.....	31
3.1 Interpretación del artículo 57 “A” de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.....	31
3.2 Antecedentes del artículo 57 “A” de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.....	32
3.3 Aspectos generales de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles.....	35
3.3.1 Cuantificación del Impuesto Único sobre Inmuebles. Hecho Imponible.....	37
3.3.1.a Elemento subjetivo.....	38
3.3.1.b Elemento Objetivo.....	39
i) Aspecto Material.....	39
ii) Aspecto Espacial.....	40
iii) Aspecto Temporal.....	40

iv) Aspecto Cuantitativo.....	40
3.3.1c Exenciones.....	42
i) Exenciones subjetivas.....	42
ii) Exención objetiva.....	43
3.3.1.d Criterios de No Sujeción.....	43
3.4 Principios de Justicia Tributaria.....	43
3.4.1 Principio de Legalidad.....	43
3.4.1.a Reserva de Ley.....	45
3.4.1.b Preferencia de Ley.....	47
3.4.2 Principio de Capacidad Contributiva.....	50
3.4.3 Principio de Igualdad.....	53
3.4.4 Principio de Justicia y Equidad.....	57
3.4.4.a Teoría del beneficio.....	58
3.4.4.b Teoría del sacrificio.....	59
3.4.5 Principio de No Doble o Múltiple Tributación.....	64
3.4.6 Principio de No Confiscación.....	68
Capítulo 4. Análisis, presentación y discusión de resultados	71
Conclusiones.....	86
Recomendaciones.....	87
Referencias.....	88
Anexo.....	97

RESUMEN EJECUTIVO

El conculcamiento de los principios constitucionales en materia tributaria es un problema grave que afecta la esfera de los derechos de los contribuyentes guatemaltecos a diario, ya sea por aplicación de una norma vigente o por vía del ejercicio ilegítimo del poder administrativo.

En el presente trabajo de investigación se analiza si la existencia del artículo 57 "A" de la Ley del Impuesto al Valor Agregado puede violar uno o varios de estos principios constitucionales. Como eje de la investigación se utilizan los principios de legalidad y el de capacidad contributiva, el primero por la vía de violación directa y el segundo como consecuencia de la violación al primero.

Utilizando el eje indicado se determinó que los objetivos fueron: analizar la inconstitucionalidad del artículo 57 "A" de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; determinar las razones de inconstitucionalidad del artículo 57 "A" de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; y analizar los actos más comunes que originan una inscripción o anotación en el registro de un inmueble.

Como tipo de investigación se escogió la tipo jurídico propositiva, es la idónea ya que si existe una norma inconstitucional se le puede calificar como fallida y ese tipo de investigación es, entre otras, encontrar las fallas de una ley. En un menor grado, se utilizó el tipo de investigación jurídico descriptiva.

La recomendación más importante es reformar el artículo 57 "A" *in fine*, para evitar que esa norma inconstitucional siga teniendo efectos ilegales, y naturalmente, la conclusión más importantes es que esa norma adolece de inconstitucionalidad general parcial.

INTRODUCCIÓN

Con la introducción de las reformas tributarias del año 2012 se incardinaron a la legislación guatemalteca, normas que adolecen de inconstitucionalidad, esto se puede observar de las inconstitucionalidades generales parciales que han sido interpuestas en contra de las mismas y han sido declaradas con lugar.

Una de las normas introducidas es objeto del presente estudio, en virtud que se estima que la misma podría adolecer de inconstitucionalidad, es el artículo 20 del decreto 4-2012, que introdujo el artículo 57 "A" de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. El artículo estipula lo siguiente: "*Obligación de los Registros Públicos. Los Registros Públicos están obligados a exigir la presentación del documento en que conste el pago del impuesto establecido en esta Ley, cuando corresponda, y el Registro General de la Propiedad, además de la obligación anterior, debe exigir la presentación del recibo de pago que corresponda al último trimestre vencido del Impuesto Único Sobre Inmuebles, requisito sin el cual no se efectuarán las inscripciones, anotaciones u operaciones en los mismos en tanto no se subsane.*"

El tema es importante porque existe una norma que puede adolecer de inconstitucionalidad. Para determinar lo anterior, no fue suficiente indicar la norma analizada de inconstitucionalidad, fue menester analizar las razones de por qué esa norma podría ser inconstitucional, en sentido práctico esta norma podría obligar a personas que no son sujetos pasivos del Impuesto Único Sobre Inmuebles a pagar dicho impuesto.

Se presume que el artículo *in fine* adolece de inconstitucionalidad por tergiversar o violar el artículo 239 de la Constitución que contiene la reserva de ley material y el artículo 243 del mismo cuerpo legal, que contiene el principio de capacidad contributiva, que se tratará de verificar a lo largo de la investigación.

Derivado de lo anterior, se asentó que el punto de la investigación es constatar el antagonismo de una norma legal con mandatos constitucionales, por lo que el objetivo central de la investigación es: analizar la inconstitucionalidad del artículo 57 “A” de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Emanado de ese objetivo general, se origina la pregunta central de la investigación: ¿Es inconstitucional, parcialmente, el artículo 57 “A” de la Ley del Impuesto al Valor Agregado?

Se tiene que tomar en consideración que en Guatemala el medio idóneo en abstracto en contra de normas legales que contradigan, tergiversen o disminuyan los preceptos constitucionales es la inconstitucionalidad general, por esa razón, se creó el primer objetivo específico: determinar las razones de inconstitucionalidad del artículo 57 “A” de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. De ese objetivo específico, se deviene una pregunta colateral que es: ¿Cuáles son las razones de inconstitucionalidad del artículo 57 “A” de la Ley del Impuesto al Valor Agregado?

Se aclara que si no pueden determinarse las razones de por qué el artículo citado es inconstitucional, de igual manera, debe exponerse porque no tergiversa o viola los principios constitucionales mencionados.

Además de ese objetivo, se crea un segundo estimando que el estudio tiene íntima relación con los actos registrales y la necesidad de asentar cuando se causan, que es el siguiente: Analizar los actos más comunes que originan una inscripción o anotación en el registro de un inmueble, que deviene en la tercer pregunta colateral: ¿Cuáles son los casos más comunes en la legislación guatemalteca que originan una inscripción o anotación en el registro de un inmueble?

Como limitante al segundo objetivo se señala que, por la existencia de los contratos atípicos e innominados, no es posible recabar la unanimidad de actos

que originan una inscripción o anotación en el registro de un inmueble, por lo que se analizaron los más comunes y se omitieron figuras que han caído en desuso como el patrimonio familiar, ya que el análisis de una figura que ha caído en abandono no aporta nada a la actualidad.

La investigación se desarrolló en un contexto teórico, se analizaron leyes, doctrina y jurisprudencia. Se hizo caso omiso del modus operandi actual del Registro General de la Propiedad, puesto que esto podría haber viciado el análisis objetivo de las normas, ya que en reiteradas ocasiones los criterios registrales son erróneos.

La investigación se desarrolló dentro de los ámbitos necesarios para analizar la inconstitucionalidad del artículo 57 "A" de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, introducido por el artículo 20 del decreto 4-2012. Se delimita que el análisis únicamente se hizo con normativa guatemalteca, toda vez que se trata de confrontar una norma o varias normas constitucionales con la norma infra constitucional citada. La limitación se refuerza, con las grandes diferencias que existen en los sistemas tributarios y constitucionales de los diferentes países.

Si bien es cierto, se desarrollaron varios capítulos que regulan temas diferentes a la inconstitucionalidad propia, esta fue el eje central de la tesis, por lo que los capítulos que no fueron los pilares del estudio, se trataron desde un punto de vista general.

Para realizar un estudio apropiado, se analizaron todos los actos más comunes que puedan crear inscripciones, anotaciones u operaciones en el registro de un inmueble, de este modo pueden abarcarse todos los aspectos de cada caso en concreto y determinar su armonía con la Constitución. Considerando que los derechos reales, por su premisa de inscripción registral, causan efectos en los asientos registrales, los mismos deben de ser tratados. También se analizan

ligeramente los principios registrales. Por lo anterior, y en cumplimiento del segundo objetivo específico se dedica el capítulo dos para el efecto.

Asimismo, se regulan las medidas precautorias y demás anotaciones que tienen los mismos efectos y los principios registrales por tener incidencia en lo que es un tópico en que interviene el Registro General de la Propiedad.

Debido a que lo que se analiza son tergiversación y violación a los principios de justicia tributaria, se dedicó un capítulo completo a tratar estos principios, de este modo pueden desarrollarse los mismos.

Respecto al apartado de justicia y equidad tributaria, no se desarrolló de forma extensa, porque contrariamente a lo que parecería ser un tema que da mucho de qué hablar, realmente no se está tratando la justicia y la equidad separadamente, tampoco se está tratando la justicia y equidad tributaria por separado, lo que se desarrolla es la justicia y equidad tributaria en su conjunto (aceptado así por la jurisprudencia), tema particular que no ha ahondado la doctrina. Tampoco pareció correcto entrar en discusiones metafísicas sobre esos conceptos separadamente.

La mayor limitante de la investigación es que se trata de un tema tan particular, que no existe doctrina que lo regule directamente. Existe doctrina que se relaciona con tópicos que sirven de sustento para la inconstitucionalidad, pero siempre son distantes el problema central. Además del tema de justicia y equidad, se encontró limitación en la falta de bibliografía, respecto al tema de anotaciones de acuerdo a los incisos 3 al 5, del artículo 1149 del Código Civil.

También se encontró especial limitación, en los tópicos de la tergiversación de normas constitucionales y de la generalidad de los supuestos del caso normativo, que son muy importantes para el presente estudio, por lo que lo que se pudo

recabar de los mismos debe ser muy tomado en cuenta para efectos del análisis de inconstitucionalidad correspondiente. No se encontró doctrina ni jurisprudencia respecto al tema de la tergiversación y tampoco se encontró doctrina respecto a los supuestos del caso normativo, en el segundo tuvo que acudir a jurisprudencia española.

Para superar el obstáculo de la falta de doctrina, el estudio se basó principalmente en normas legales, tanto constitucionales como ordinarias, lo que es lógico debido a que esto es lo procedente en el planteamiento de una inconstitucionalidad.

Existen dos casos que podrían haber aportado algo a la investigación, sin embargo, el primero se trata de la inconstitucionalidad general parcial, contenida en el expediente 3067-2012, con sentencia de fecha 4 de julio de 2013, pero la misma no llenó los requisitos mínimos para realizar una confrontación de las normas constitucionales citadas y la norma impugnada, por lo que no ayudó para nada en resolver la limitante.

El segundo, es la sentencia de fecha 12 de febrero de 2013, el cual tampoco aporta porque aduce violados artículos constitucionales que no se analizan en el presente estudio y además se declaró sin lugar.

Definitivamente el mayor aporte tener el presente estudio, si se logra determinar la inconstitucionalidad general parcial del artículo 57 "A" del Impuesto al Valor Agregado, es que alguien la utilice como referencia para interponer una inconstitucionalidad general parcial en contra del artículo citado, haciendo la salvedad de que ese no es el objetivo.

Desde el punto de vista del contribuyente, el aporte radica en que posiblemente se están violando principios constitucionales de justicia tributaria como es la capacidad contributiva y el principio de legalidad en su modalidad de reserva de ley material, como se analizó a lo largo del desarrollo del estudio de investigación.

Como tipo de investigación se escogió la tipo jurídico propositiva, es la idónea ya que si existe una norma inconstitucional se le puede calificar como fallida y ese tipo de investigación no es otra cosa que encontrar las fallas de una ley. En un menor grado, se utilizó el tipo de investigación jurídico descriptiva. Se considera que el instrumento idóneo para el presente estudio no es ni la entrevista ni la encuesta, se utilizó el cuadro de cotejo, por consiguiente, no existieron sujetos en la investigación. La razón es que se contrastan normas constitucionales con normas legales que se estima podrían crear una situación inconstitucional por vía del artículo 57 “A” citado.

Como es lo lógico en una investigación sobre el análisis de inconstitucionalidad de una norma. Las unidades de análisis son la carta magna y la norma impugnada, es decir, el artículo 57 “A” de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, introducido por el artículo 20 del decreto 4-2012.

La originalidad del enfoque radica en su novedad, el artículo 20 del decreto 4-2012, introdujo a la Ley del Impuesto al Valor Agregado el artículo 57 “A”, por lo tanto, se trata de una norma nueva, hablando en términos de leyes. Existen solo dos caso que podría asemejarse a la investigación, la inconstitucionalidad general parcial, contenida en el expediente 3067-2012, con sentencia de fecha 4 de julio de 2013 y la contenida en el expediente 929-2012, con sentencia de fecha 12 de febrero de 2013, como se ha mencionado.

Capítulo 1.

Control Constitucional

El presente capítulo regula lo referente a la jerarquía de las leyes en Guatemala, no es posible entender la inconstitucionalidad de una norma legal en cotejo con una norma supra legal, sin tratar ese aspecto del sistema jurídico guatemalteco. Asimismo, se desarrolla lo pertinente a las formas en que se vigila, fiscaliza o controla el cumplimiento de los preceptos constitucionales.

1.1 Jerarquía de las Leyes

En un Estado constitucional como el de Guatemala, la Ley Suprema establece la normativa primaria de la cual se desenvuelve todo el ordenamiento jurídico. Para que el desenvolvimiento pueda desarrollarse adecuadamente, debe haber una jerarquía en las leyes. La cúspide de la jerarquía legal se encuentra reconocida en los artículos 44, 175 y 204 de la Constitución, en los siguientes términos: a) artículo 44: ... *“Serán nulas ipso jure las leyes y las disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que disminuyan, restrinjan o tergiversen los derechos que la Constitución garantiza”*; b) artículo 175: *“Jerarquía constitucional. Ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas ipso jure”*...; y c) artículo 204: *“Condiciones esenciales de la administración de justicia. Los tribunales de justicia en toda resolución o sentencia observarán obligadamente el principio de que la Constitución de la República prevalece sobre cualquier ley o tratado.”*

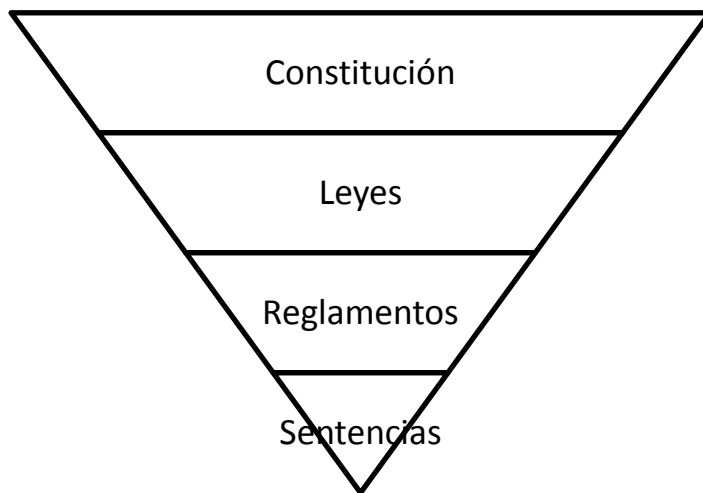
Por su parte, la superioridad jerárquica de las leyes frente a los reglamentos se encuentra plasmada en el artículo 183, literal “e” de la Constitución: *“Funciones del Presidente de la República. Son funciones del Presidente de la República: ...*

e) Sancionar, promulgar, ejecutar y hacer que se ejecuten las leyes, dictar los decretos para los que estuvieren facultados por la Constitución, así como los

acuerdos, reglamentos y órdenes para el estricto cumplimiento de las leyes, sin alterar su espíritu.” Al no poder contrariar el espíritu de las leyes, los reglamentos se encuentran en un escalón inferior frente a las primeras.

Para esclarecer la jerarquía legal, la Corte de Constitucionalidad ha pronunciado que “en la gradación de las normas jurídicas que integra nuestro sistema legal, se encuentra en la cúspide la Constitución, seguida por las leyes constitucionales y luego las ordinarias, que deben prevalecer frente a otras disposiciones de inferior jerarquía”.¹ En el mismo sentido se ha manifestado en los expedientes 255-88 y el 1048-99.

De lo anterior se discurre que el sistema jurídico guatemalteco está estratificado en leyes con ponderación jerárquica. Para ilustrar la jerarquía se utiliza la pirámide invertida proporcionada por Alberto Pereira-Orozco y Marcelo Pablo E. Richter.



Establece los derechos de los habitantes y la organización del Estado
Reglamenta la Constitución
Reglamenta la ley
Individualiza la legislación
Actos de pura ejecución

2

Actos de ejecución

¹ Corte de Constitucionalidad. Expedientes Acumulados 491-2002, 678-2002, 708-2002 y 762-2002. Sentencia de fecha 17 de enero de 2003.

² Pereira-Orozco, Alberto y Marcelo Pablo E. Richter. *Derecho Constitucional*. Guatemala. Ediciones de Pereira. 2008. Cuarta Edición. Pág 12.

Del esquema anterior, puede colegirse que la Constitución es la ley suprema estando arriba del resto; puede criticársele que no incluye las leyes constitucionales que están por debajo de la constitución pero arriba de las leyes ordinarias; que los reglamentos están por debajo de las leyes; que las sentencias son jerárquicamente inferiores que los reglamentos, y por último, que los actos de ejecución están por debajo de todo.

También vale la pena criticar que no menciona los tratados internacionales y aún más específicamente los tratados internacionales en materia de derechos humanos. En cuanto a los tratados internacionales, no tiene mayor complejidad puesto que a los mismos se les otorga una categoría idéntica a las leyes ordinarias.

Respecto a los tratados internacionales en materia de derechos humanos, existe discusión respecto a su posición jerárquica, debido al artículo 46 de la Constitución, que reza: *“Preeminencia del Derecho Internacional. Se establece el principio general de que en materia de derechos humanos, los tratados y convenciones aceptados y ratificados por Guatemala, tienen preeminencia sobre el derecho interno.”* La discusión surge en relación si la Constitución Política de la República es parte del derecho interno y por lo tanto los tratados internacionales en materia de derechos humanos están arriba de la Constitución o si la Constitución no forma parte del derecho interno y la misma está arriba de los tratados de esa materia o incluso se debate si están en la misma posición.

Tal confusión ha sido aclarada por la Corte de Constitucionalidad, al establecer: *“el hecho de que la Constitución haya establecido esa supremacía sobre el Derecho interno debe entenderse como su reconocimiento a la evolución que en materia de derechos humanos se ha dado y tiene que ir dando, pero su jerarquización es la de ingresar al ordenamiento jurídico con carácter de norma constitucional que concuerde con su conjunto, pero nunca con potestad*

reformadora y menos derogatoria de sus preceptos por la eventualidad de entrar en contradicción con normas de la propia Constitución, y este ingreso se daría no por vía de su artículo 46”... “El artículo 46 jerarquiza tales derechos humanos con rango superior a la legislación ordinaria o derivada, pero no puede reconocérsele ninguna superioridad sobre la Constitución, porque si tales derechos, en el caso de serlo, guardan armonía con la misma, entonces su ingreso al sistema normativo no tiene problema, pero si entraren en contradicción con la Carta Magna, su efecto sería modificador o derogatorio, lo cual provocaría conflicto con las cláusulas de la misma que garantizan su rigidez y superioridad y con la disposición que únicamente el poder constituyente o el referendo popular, según sea el caso, tienen facultad reformadora de la Constitución...”³

Por la sentencia anterior puede determinarse, que las normas de los tratados internacionales en materia de derechos humanos tienen igual jerarquía a la Constitución.

En igual sentido, el derecho internacional de los derechos humanos tiene categoría constitucional, por lo tanto, tienen una fuerza superior a las leyes ordinarias pero nunca reformadoras de la Constitución, puede decirse, que son paralelas o idénticas a las normas constitucionales.⁴

A criterio del autor del presente, debería estar claramente detallado en la Constitución que los tratados internacionales en materia de derechos humanos son inferiores a la misma pero con categoría superior a las leyes ordinarias. Indicar que son idénticas o paralelas es determinar con categoría de axioma que no puede darse un caso en que una norma de un tratado internacional en materia de derechos humanos tenga algún tipo de choque con la *Carta Magna*, lo cual no

³ Corte de Constitucionalidad. Expediente 280-90. Sentencia de fecha 19 de octubre de 1990.

⁴ Flores Juárez, Juan Francisco. *Constitución y Justicia Constitucional/Apuntamientos*. Guatemala. [s.c.e.] 2005. Pág 78 y 79.

es indiscutible. Especial preocupación resulta tal afirmación en una ciencia inexacta como el derecho.

1.2 Sistemas de Control Constitucional

Los sistemas de control constitucional son los medios que existen en la Constitución o en leyes constitucionales para hacer cumplir las normas constitucionales o expulsar o declarar inaplicables una norma que viole, contradiga o tergiverse disposiciones de la ley suprema.

1.2.1 Sistema Concentrado o Austriaco

En el sistema concentrado o austriaco solamente hay un tribunal constitucional y solamente ante este, pueden hacerse solicitudes de inconstitucionalidad. Fue “*ensayado por primera vez en Austria en la segunda década del siglo XX*”.⁵ Comúnmente se le denomina a dicho ente Tribunal Constitucional y bajo este sistema ningún otro tribunal puede declarar la invalidez o inaplicabilidad de una norma infra constitucional.⁶

En el sistema concentrado puro, el tribunal ad hoc para resolver planteamientos de inconstitucionalidad, no tiene facultades para conocer de temas incidentales, únicamente puede conocer planteamientos generales de inconstitucionalidad.⁷

El tema de la inconstitucionalidad, por su importancia, queda reservado a materia constitucional, el autor José Antonio García Becerra apunta que “*existe coincidencia doctrinaria en el sentido de que el método concentrado de control de constitucionalidad que dota al juez constitucional de potestades anulatorias, no*

⁵ Pereira-Orozco, Alberto y otros. *Derecho Procesal Constitucional*. Guatemala. Ediciones de Pereira. 2012. 2da Edición. Pág 230.

⁶ García Becerra, José Antonio. *Los Medios de Control Constitucional en México*. México. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. 2001. Pág 20.

⁷ Vasconcelos Méndez, Rubén. *Una Corte de Justicia para la Constitución. Justicia Constitucional y Democracia en México*. México. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. 2010. Pág 152.

*puede desarrollarse como consecuencia de la labor pretoriana de los jueces, sino que debe ser expresamente establecido por normas constitucionales. Ello en virtud de que la Constitución, como Ley suprema de un país, es el único texto que puede limitar los poderes y deberes generales de los tribunales para decidir la ley aplicable en cada caso; y es la única con investidura para atribuir dichos poderes y deberes con potestades anulatorias”.*⁸

Como se puede observar la característica anterior del sistema concentrado, se incluyó en el sistema de control guatemalteco, toda vez que el nivel constitucional del mismo se encuentra reconocido en los artículos 266 y 267 de la Carta Magna y el procedimiento se ve incardinado en la Ley Constitucional de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, decreto 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente.

1.2.2 Sistema Difuso o Americano

Con relación al sistema difuso o americano, todos los tribunales tienen la obligación de conocer el planteamiento de inconstitucionalidad, y en su caso, declarar su inaplicabilidad.

Este sistema nace en 1610 en Inglaterra con el Juez Edward Coke⁹ y con ciertas semejanzas en Estados Unidos en 1803, en la sentencia del Juez John Marshall, en el caso Marbury vs Madison. Es muy interesante el origen de este tipo de control en los sistemas inglés y norteamericano, toda vez que el mismo no se encuentra plasmado en la Constitución de esos dos Estados (incluso en Inglaterra la Constitución no es escrita). La ejecutoria estadounidense se basa en que los jueces deben aplicar la Constitución sobre las leyes, cuando estas contravengan

⁸ García Becerra, José Antonio. *Op. Cit.* Pág 22.

⁹ Flores Juárez, Juan Francisco. *Op. Cit.* Pág 97.

aquella, por lo que al ser la Ley Fundamental Superior y existir una contravención con la norma legal, debe declararse inaplicable al caso en concreto.¹⁰

De acuerdo a lo escrito por Rubén Vasconcelos Méndez, citando a Piero Calamandrei, en la *“controversia concreta no existe un órgano especial que pueda anular erga omnes las leyes inconstitucionales, éstas sólo podrán ser modificadas cuando los órganos legislativos, en vista de los repetidos pronunciamientos de los jueces, consideren oportuno abrogarlas”*.¹¹ Situándolo en perspectiva nacional, en este sistema solo existiría la inconstitucionalidad en caso concreto y correspondería al Congreso derogar las leyes, cuando existan muchos casos de inconstitucionalidad.

Además de las deficiencias prácticas señaladas, el padre del sistema concentrado, el austriaco Hans Kelsen, alejándose de las posibles problemáticas derivadas del órgano legislador, identifica las siguientes: *“a) el peligro a la falta de uniformidad de las cuestiones constitucionales debido a la organización de los tribunales de la época; b) la falta de eficiencia vinculante u obligatoriedad de las decisiones de los tribunales supremos sobre las instancias judiciales de menor jerarquía”*.¹²

Continúa manifestando Hans Kelsen, respecto a las deficiencias del sistema de constitucionalidad difuso que: *“c) la inexistencia de un principio parecido al stare decisis que obligara al propio Tribunal Supremo a seguir sus decisiones anteriores, lo que podría provocar una grave situación de incertidumbre del derecho, perjudicial tanto para los individuos como para la colectividad e inclusive para el Estado, y d) las posibles dudas sobre los efectos jurídicos de las leyes declaradas inconstitucionales”*.¹³

¹⁰ Vasconcelos Méndez, Rubén. *Op. Cit.* Pág 154.

¹¹ *Ibid.* Pág. 152.

¹² *Ibid.* Pág 164.

¹³ *Loc. Cit.*

Resulta pertinente adherirse a las críticas proferidas en las literales “a”, “b” y “d” por Hans Kelsen, por las siguientes razones: a) Las comunicaciones en la época en que se emitió la crítica, no son lo que son hoy en día, por lo tanto, diferentes tribunales podían emitir sentencias directamente contradictorias o disímiles, que tal vez no hubiesen hecho de conocer la decisión y fundamentación de su igual; b) se considera esencial que en un grado menor o mayor, los tribunales de inferior jerarquía se vean vinculados por la decisión de sus superiores, atendiendo a la teoría en que los superiores deben estar mejor capacitados y deben tener mayor experiencia; y c) Respecto a la “d”, se califica propio que exista un tribunal constitucional que pueda resolver en definitiva los casos de inconstitucionalidad, que se pueda eliminar con efectos *erga omnes* una norma, atiende a la seguridad jurídica y no deja duda sobre su validez.

No así deviene el mismo criterio sobre la literal “c”, ya que aunque en primicia parecería adecuado un principio que obligue al tribunal supremo a seguir sus decisiones, el derecho se encuentra siempre en constante evolución y una decisión del pasado puede ser que no se ajuste al futuro, por ende, debe existir una posibilidad de separarse de las decisiones anteriores.

1.2.3 Sistema Mixto

El sistema mixto es una mezcla de los dos mencionados, es el que se aplica en Guatemala. En este, hay un tribunal de jurisdicción privativa especializado en materia Constitucional pero hay ciertos tribunales que pueden declarar la inaplicabilidad de una norma en un caso concreto. En otras palabras, pueden hacerse planteamientos generales de inconstitucionalidad y específicos, incidentales o en caso en concreto.

En la inconstitucionalidad en caso concreto, puede apelarse la decisión del juez *ad quem*, conociendo de la misma la Corte de Constitucionalidad, por ende, puede ser que toda decisión de inconstitucionalidad termine finalmente en ese tribunal.

En Europa no existe un sistema concentrado de control constitucional puro, todos los sistemas europeos tienen tintes del sistema difuso y en América Latina predomina el control mixto de constitucionalidad, en Guatemala fue introducido con la Constitución de 1965¹⁴ y también se encuentra en la actual Constitución.

En este sistema, el Tribunal Constitucional deja ser el único contralor de la Constitución, también pasando a serlo los tribunales de jurisdicción ordinaria, en la medida que realizan los juicios de inconstitucionalidad específica. De igual manera, el ente constitucional pasa de realizar únicamente juicios abstractos,¹⁵ a conocer los juicios incidentales, toda vez que los mismos pueden ser recurridos, por lo tanto, en esos casos conocerá cuestiones de hecho.

A parecer del autor de la tesis, este sistema es el predilecto. Lo anterior se debe a que hay varias formas de controlar el cumplimiento de los mandatos constitucionales y esto potencia la autoridad de la misma. Parecería que el sistema difuso o el concentrado por sí solos, permiten que tenga validez jurídica una norma constitucional o se apliquen normas inconstitucionales, atiende a la certeza jurídica que una norma en choque con la Constitución pueda ser suprimida por un órgano especializado y que en un caso específico pueda evitarse las consecuencias legales de que una norma inconstitucional tenga sus efectos.

¹⁴ *Ibid.* Pág 174 y 175.

¹⁵ *Ibid.* Pág 172.

1.3 Inconstitucionalidad General

La inconstitucionalidad general es el instrumento idóneo que existe en la legislación guatemalteca, para expulsar del ordenamiento jurídico leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general que contengan vicio parcial o total de inconstitucionalidad.

El *Consell Consultiu* de Catalunya y otros han establecido que la inconstitucionalidad general se ha previsto en el ámbito guatemalteco como *“el control directo, abstracto y reparador de constitucionalidad, sobre las normas infraconstitucionales que conforman el ordenamiento jurídico. A través de dicho mecanismo se patentiza la misión de la Corte de Constitucionalidad como intérprete máximo y definitivo del contenido de la Carta Magna, pues a ella compete con exclusividad el conocimiento de este tipo de planteamientos.”*¹⁶

En relación a los efectos de la inconstitucionalidad general, es importante acotar, que las sentencias declaradas con lugar, según la Corte de Constitucionalidad *“tienen carácter vinculante frente a todos, pues sus efectos son anulativos del precepto impugnado, que deja de surtir efectos pro futuro o ex nunc, bien sea desde el día siguiente de la publicación de la sentencia en el Diario Oficial o desde la fecha en que igualmente se publicó el auto que suspendió provisionalmente la disposición atacada, según sea confirmado por el fallo que resuelve en el mismo sentido.”*¹⁷

A diferencia de algunos sistemas primarios de control concentrado de constitucionalidad, en Guatemala es relativamente fácil interponerla, toda vez que tienen legitimación para plantearla cualquier persona con el auxilio de tres

¹⁶ Catalunya, Consell Consultiu y otros. *Constitución y justicia constitucional: jornadas de derecho constitucional en Centroamérica*. España. Editora Rosa Esteve i Associats. 2008. Pág 287.

¹⁷ Corte de Constitucionalidad. Expediente 498-99. Sentencia de fecha 14 de octubre de 1999.

abogados colegiados activos (artículo 134 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad).

La interposición de la inconstitucionalidad puede ser total o parcial y de fondo o de forma, es total cuando se impugna la totalidad de la disposición y es parcial en los casos que se impugnan ciertos pasajes de la normativa, es de fondo cuando se ataca el contenido de la normativa y es de forma cuando se cuestiona el procedimiento para emitir la disposición o la legitimación del órgano creador.

El análisis confrontativo que se realiza de la disposición infra constitucional impugnada y las normas supremas, debe ser fundamentado adecuadamente, citando la normativa violada como la impugnada, y explicar claramente la tesis de inconstitucionalidad, en relación al análisis comparativo el profesor Mynor Pinto Acevedo, citado por Alberto Pereira-Orozco y otros, asevera que *“el análisis para establecer la incompatibilidad entre la ley y la Constitución debe ser eminentemente jurídico, sin substituir el criterio del legislador sobre la oportunidad o conveniencia de decisiones tomadas, las que por el principio de legitimidad democrática de la ley su constitucionalidad se presume iuris tantum”*.¹⁸ Dicho principio también se relaciona con el de *indubio pro legislatoris*, que consiste que en caso de duda prevalece la constitucionalidad de la norma sobre la inconstitucionalidad de la misma.

Una diferencia medular entre la inconstitucionalidad general y la inconstitucionalidad en caso concreto, es que la primera debe interponerse cuando la situación se da en la *“generalidad de los casos del supuesto normativo”*¹⁹, si el hecho es muy aislado la inconstitucionalidad se declararía sin lugar. Mientras que la segunda puede interponerse en ambos casos, cuando el hecho se da en la

¹⁸ Pereira-Orozco y otros. *Op. Cit.* Pág 237 y 238.

¹⁹ Tribunal Constitucional de España. Expediente 289-2000. Sentencia de fecha 20 de noviembre de 2000.

generalidad de los casos del supuesto normativo o la situación es aislada y la aplicación de la norma al caso en concreto es la que deviene en inconstitucional.

Para efectos de la presente tesis no es importante desarrollar el procedimiento de inconstitucionalidad general, por lo tanto, únicamente se limita a indicar que el mismo se encuentra regulado de los artículos 133 al 148 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad.

Importantísimo es para el apreciamiento del presente, exponer temas que la hacen única, como es el de los supuestos normativos y de la inconstitucionalidad por tergiversación.

La gran mayoría de inconstitucionalidades en Guatemala se plantean por contravención o disminución de la normativa inconstitucional, por una norma de carácter legal. No obstante, el análisis de la presente tesis, si bien es cierto también entra el concepto de contravención, para entender este, primero es necesario entender el de tergiversación.

Según el diccionario de la Real Academia Española tergiversación es: 1) *“Dar una interpretación forzada o errónea a palabras o acontecimientos.”* 2) *“Trastrucar, trabucar.”*

Se estima que mejor se adapta la definición de trastocar, que según el mismo diccionario es: *“Mudar el ser o estado de algo, dándole otro diferente del que tenía.”* Esto incide, ya que más adelante se podrá apreciar que se da un caso de tergiversación y no como se da normalmente, de contravención.

Entrando al tema de los supuestos del caso normativo, se entiende que en su mayoría de ocasiones el enjuiciamiento de inconstitucionalidad se realiza en el

100% de los casos del caso normativo, no obstante, para el presente estudio debe tomarse en consideración que es posible realizarlo en la generalidad de los casos del supuesto normativo.

Al respecto, ha aclarado el tribunal constitucional español, en la sentencia 289/2000 del 30 de noviembre del año 2000: *“Como hemos declarado en diversas ocasiones, el enjuiciamiento de la constitucionalidad de las leyes debe hacerse “tomando en consideración el caso normal, esto es, el que se da en la generalidad de los casos del supuesto normativo, y no las posibles excepciones a la regla”.*

También se pronuncia en el mismo sentido, en la sentencia 70/1991, de fecha 8 de abril de 1991: *“el juicio de razonabilidad sobre la adecuación entre el criterio de diferenciación adoptado por la norma y el fin de ésta ha de hacerse tomando en cuenta el caso normal...”*

La generalidad de la norma, y por ello su distanciamiento en relación a casos particulares concretos, es una garantía de la seguridad jurídica y de la igualdad...

La norma debe utilizar criterios objetivos generales, cuya razonabilidad y proporcionalidad ha de apreciarse en relación con los casos ordinarios y más frecuentes”

Por último puede observarse tratando el mismo tema a la sentencia 308/1994, que con fecha 21 de noviembre de 1994, estableció: *“Ha de hacerse tomando en consideración el caso normal, esto es, el que se da en la generalidad de los casos del supuesto normativo, y no las posibles excepciones a la regla. Como ha dicho este Tribunal, “la generalidad de la norma, y por ello su distanciamiento en relación a casos particulares concretos, es una garantía de la seguridad jurídica y de la igualdad. Por ello, el juicio de igualdad debe hacerse teniendo en cuenta los criterios legales establecidos para la distinción, y no casos particulares individualizados. La norma debe utilizar criterios objetivos generales, cuya*

razonabilidad y proporcionalidad ha de apreciarse en relación con los casos ordinarios y más frecuentes.”

Lo acentuado por el Tribunal Constitucional Español, indica que por que exista un caso excepcional o no frecuente, no significa que se le de validez constitucional a una norma legal. Por lo tanto, aunque pueda pensarse en un supuesto legal dentro una norma derivado de la norma evaluada de inconstitucionalidad, que el mismo tenga característica que no lo hagan tergiversar o contravenir una norma de la Ley Fundamental, aún puede adolecer esa norma de inconstitucionalidad abstracta, si del análisis de los supuestos legales más frecuentes u ordinarios del caso normativo resulta antagonismo con la Constitución.

El autor del presente, considera que a los criterios vertidos por el Tribunal Constitucional español, debería de adherirse la Corte de Constitucionalidad (si es que le son planteados). Eso es porque son criterios a favor del respeto del contenido constitucional, y por ende, favorecen el cumplimiento de los mismos.

Capítulo 2.

Generalidades Registrales

Los Derechos reales, medidas precautorias y demás actos que causan anotaciones o inscripciones solo son desarrollados en la medida que posteriormente se pueda constatar quién es el sujeto que le interesa realizar la anotación o inscripción.

2.1 Derechos Reales

Para poder definir los derechos reales, se hace necesario remitirse a la doctrina científica, ya que el Código Civil no los define. De acuerdo al tratadista español Federico Puig Peña, existe una definición que en el pasado, era aceptado casi con la categoría de un axioma, que es la siguiente: *“aquellos que otorgaban a su titular un poder inmediato y directo sobre una cosa”*.²⁰

En casi idénticos términos a la definición vertida, se pronuncia el autor sudamericano Néstor Jorge Musto, así: *“se ha concebido el derecho real como aquel que crea entre la persona y la cosa una relación directa e inmediata, de modo que el sujeto puede obtener provecho del objeto, sin intervención de otra persona”*.²¹

También en las palabras de Demolombe citado por Néstor Jorge Musto, el derecho real se define de la siguiente forma: *“es el que crea entre la persona y la cosa una relación directa e inmediata, de tal manera que no encuentran en ella*

²⁰ Puig Peña, Federico. *Tratado de Derecho Civil Español, Volumen I, Tomo III*. España. Editorial Revista de Derecho Privado. 1972. Pág 3.

²¹ Musto, Jorge Néstor. *Derechos Reales, Tomo I*. Argentina. Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma. 2000. Pág 6.

sino dos elementos, la persona que es el sujeto activo del derecho, y la cosa que es el objeto”.²²

Los derechos reales en la legislación guatemalteca son los siguientes:

2.1.1 Propiedad

Es el derecho real por excelencia, otorga un derecho de disposición, goce y persecución sobre la cosa.²³ El Código Civil la define como el derecho de gozar y disponer de los bienes dentro de los límites y con la observancia de las obligaciones que establecen las leyes (artículo 464). El destacado Romano Scialoja, citado por Federico Puig Peña la delimita como: “*una relación de Derecho privado en virtud de la cual una cosa, como pertenencia de una persona, está completamente sujeta a la voluntad de ésta en todo lo que no resulte prohibido por el Derecho público o por la concurrencia de un derecho ajeno.*”²⁴

Los conceptos anteriores son bastante similares, la que más difiere es la proporcionada por el tratadista romano, porque no menciona expresamente lo referente a la disposición y goce de la cosa, empero, se entiende implícitamente que dichos términos pueden estar incluidos en que la cosa está sujeta a la voluntad del que pertenece.

2.1.2 Posesión

El Derecho real que constituye el ánimo de aprovecharse de la cosa. Es un estado de hecho y puede ser que no se tenga título sobre la misma.²⁵ También lo define el maestro Federico Puig Peña como: “*una situación jurídicamente tutelada*

²² *Ibid.* Pág 7.

²³ Brañas, Alfonso. *Manual de Derecho Civil*. Guatemala. Editorial Estudiantil Fénix. 2005. Pág. 321.

²⁴ Puig Peña, Federico. *Op. Cit.* Pág 73.

²⁵ *Ibid.* Pág 322.

*por cuya virtud una persona tiene una cosa o ejercita un derecho de tal forma que actúa sobre los mismos como si fuera su titular verdadero”.*²⁶

En relación a los inmuebles, en la generalidad de los supuestos la misma no se inscribe. Pero existen casos en que sí, como cuando se tiene título supletorio legalmente expedido (artículo 1125, inciso 3 del Código Civil), como lo puede ser la certificación municipal, escritura pública de compraventa de derechos posesorios, cédula real e incluso una declaración jurada. Su procedencia nace en los casos en que se ha iniciado una titulación supletoria pero la misma no se ha finalizado. También cuando se toma posesión de los bienes del ausente, pero este caso se estudia en una sección diferente (artículo 1149, inciso 4 del Código Civil).

2.1.3 Usucapión

Es la prescripción adquisitiva, es el medio en que la posesión se convierte en propiedad por el transcurso del tiempo. La usucapión debe de revestir los caracteres de posesión legítima, continua, pacífica, pública, de buena fe y a nombre propio (artículo 1 de la Ley de Titulación Supletoria).

El fin práctico de la usucapión es dar certeza jurídica a una situación de hecho, en ese sentido expresa Néstor Jorge Musto que *“la prescripción responde a fines de seguridad jurídica y de conveniencia social y por ello es una institución de orden público, basada en la necesidad de dar certidumbre a los derechos.”*²⁷

Según el artículo 651 del Código Civil, salvo en contrario lo expresado por leyes especiales, la prescripción adquisitiva de inmuebles es por el plazo de 10 años, lo que es conteste con el artículo 1 de la Ley de Titulación Supletoria.

²⁶ Puig Peña, Federico. *Op. Cit.* Pág 30.

²⁷ Musto, Néstor Jorge. *Op. Cit.* Pág 488.

2.1.4 Accesión

Los frutos de la propiedad, se presumen que son del propietario. También tiene otro sentido según el maestro Alfonso Brañas, en que “*todo lo que se incorpora a un bien, por acción de la naturaleza o del hombre*”²⁸ pertenece al bien.

En relación a los inmuebles, el tema más común son los árboles y plantas que crecen en el terreno, pertenecen al bien y en consecuencia al dueño de este. Eso incluye las frutas y verduras de las diferentes especies, independientemente si provienen de árboles o del suelo, que estén sembrados y creciendo en el inmueble.

2.1.5 Usufructo

Es el Derecho real de goce que otorga un uso y disfrute de la cosa al titular del usufructo. El disfrute encierra la facultad de gozar de los frutos naturales y civiles del inmueble.

Los frutos naturales, que por accesión pertenecen al inmueble, por la constitución de un usufructo pertenecerían al usufructuario, aplicando también los ejemplos manifestados en el apartado anterior. En cuanto a los frutos civiles, el ejemplo más común sería el arrendamiento otorgado por el usufructuario, perteneciendo la renta al último. Claro está que el arrendamiento no podría exceder del término del usufructo.

El usufructuario está obligado a devolver al propietario, la cosa en el estado en que estaba cuando se le otorgó, salvo los deterioros razonables por el transcurso del tiempo que no se puedan subsanar mediante las reparaciones ordinarias y

²⁸ Brañas, Alfonso. *Op. Cit.* Pág 344.

extraordinarias. La misma debe conservarse con cuidado especial, en su forma y substancia, respetando su estructura interna y externa.²⁹

2.1.6 Uso

El Derecho real de uso, da al usuario, la potestad de aprovecharse de los frutos de la cosa, en la medida que le basten para él y su familia. Es muy similar al usufructo, con la diferencia medular que el usuario tiene la limitación mencionada en el aprovechamiento de los frutos, tampoco puede enajenar su derecho como sí puede el usufructuario (artículo 748 del Código Civil).

El Código Civil calla al definir lo que es familia, pero se considera que el uso indudablemente debe beneficiar a las personas que la ley reconoce como parientes del usuario, que de conformidad con el artículo 21 de la Ley del Organismo Judicial son las personas en cuarto grado de consanguinidad, el segundo grado de afinidad y el civil, que surge de la adopción conforme a la Ley. Asimismo se incluyen a los conyugues en esta definición.

También existe silencio respecto si el usuario podría intercambiar parte de los frutos para adquirir otros productos para satisfacer sus necesidades básicas, por ejemplo, de la canasta básica. La doctrina se inclina por la negativa, indicando que únicamente puede consumir o hacer uso de estos sin poder intercambiarlos o comercializarlos.³⁰

2.1.7 Habitación

La habitación, da el derecho al habitacionista y a su familia a ocupar la cosa, teniendo como límite lo que les baste en términos de espacio. Difiere del uso y del usufructo en que el habitacionista no puede aprovecharse de los frutos, también

²⁹ Puig Peña, Federico. *Op. Cit.* Pág 398.

³⁰ Musto, Jorge Néstor. *Derechos Reales, Tomo II.* Argentina. Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma. 2000. Pág 141.

del usufructo porque no puede enajenar su derecho de habitación (artículo 748 del Código Civil).

Para el tema de quienes son los familiares del habitacionista, se aplicaría lo desarrollado en el apartado del uso.

2.1.8 Servidumbre

Derecho real que otorga al titular del predio dominante una facultad sobre uno o varios predios sirvientes. Las servidumbres se clasifican en continuas o discontinuas y en aparentes o no aparentes, son continuas las que pueden ser utilizadas de forma incesante, sin intervención del hombre, y discontinuas las que necesitan intervención del hombre. Son aparentes las que se anuncian por signos exteriores y no aparentes las que no presentan signos exteriores (artículo 754 del Código Civil).

Por su forma de constituirse, las servidumbres pueden ser voluntarias o forzosas, las primeras se crean por voluntad de las partes y las forzosas se constituyen en los casos estipulados en la ley (artículo 757 del Código Civil). Las servidumbres forzosas más comunes son las de paso, estas deben constituirse en los casos en que un predio no tiene salida o está enclavado, toda vez el mismo se encuentra totalmente rodeado por otros o la salida del mismo es demasiado onerosa o dificultosa (artículo 786 del Código Civil).

2.1.9 Hipoteca

Es el derecho real de garantía sobre inmuebles, en que un acreedor grava uno o varios inmuebles para garantizar la deuda u obligación que tiene el deudor a favor del primero. Para poder hipotecar, se debe de poder enajenar el bien inmueble, por lo que solo pueden ser enajenados los bienes que pueden ser hipotecados (artículo 835 del Código Civil).

El tratadista Federico Puig Peña expone una definición sobresaliente de la hipoteca en los siguientes términos: *“gravamen constituido en garantía de una obligación sobre un inmueble perteneciente al deudor o a tercera persona, con arreglo al cual, no obstante continuar aquél en la posesión y disponibilidad de su propietario, se hace del mismo la reserva formal de una determinada cantidad, con la que puede hacerse pago, con carácter exclusivo, el acreedor, instando la venta de la finca en el caso de que la prestación haya sido vencida y no satisfecha.”*³¹

En los casos más normales, el acreedor es el sujeto activo de la hipoteca y está constituido por una sola persona. No siempre será la misma persona con que se constituyó la hipoteca, toda vez que el crédito hipotecario es enajenable, por lo que podría modificarse la persona titular del crédito.

En caso de que el deudor no satisfaga las prestaciones debidas a favor del acreedor, este tiene derecho a rematar el bien y satisfacer la deuda con el mismo, sin importar que exista saldo sin pagar o saldo insoluto (artículo 823 del Código Civil), la deuda queda cancelada con la ejecución.

Si el bien se remata, el adjudicatario tiene derecho que el inmueble pase a su persona, sin hipotecas de grado inferiores o de gravámenes, anotaciones e inscripciones posteriores a la inscripción de la hipoteca que motivo el remate (artículo 846 del Código Civil).

2.1.10 Prenda

Es un derecho real de garantía que recae sobre bienes muebles, por lo tanto, no es incidente en los resultados de la investigación, en consecuencia, la figura no será investigada.

³¹ Puig Peña, Federico. *Tratado de Derecho Civil Español, Volumen II, Tomo III*. España. Editorial Revista de Derecho Privado. 1972. Pág 49.

2.2 Medidas precautorias

En este apartado se examinan las medidas precautorias que pueden causar una anotación, inscripción u operación en el registro de un inmueble. Se excluyen de estudio el resto, no obstante, se menciona que también existen la seguridad de las personas, el arraigo, el secuestro y las providencias de urgencia.

Las medidas precautorias también llamadas medidas conservativas, son definidas en el diccionario de Manuel Ossorio como: *“Conjunto de disposiciones tendientes a mantener una situación jurídica o a asegurar una expectativa o derecho futuro. Las integran los inventarios, las fianzas, cauciones y otras garantías personales o reales, las reservas, la administración provisional, las retenciones, los embargos, los depósitos, las promesas, el reconocimiento del derecho futuro hecho por el titular actual, la reserva de derechos (para que no se interprete la pasividad como renuncia o abandono), la hipoteca, la prenda y la cláusula penal”*.³²

La anterior definición difiere bastante de los que se considera una medida precautoria en el Código Procesal Civil y Mercantil, porque los inventarios, las reservas, las retenciones, los depósitos, las promesas, la hipoteca, la prenda y la cláusula penal no se identifican como tales. Lo anterior, aun considerando las providencias de urgencia, que en pocas palabras son las medidas precautorias no nominadas pero que revisten el carácter de tales.

2.2.1 Embargo

El doctor José Ovalle Favela expresa *“el embargo es una afectación sobre un bien o un conjunto de bienes, en cuanto somete dicho bien o bienes a las resultas de un proceso pendiente (embargo cautelar) o a la satisfacción de una pretensión*

³² Ossorio, Manuel. *Diccionario de Ciencias Políticas, Jurídicas y Sociales*. Argentina. Editorial Heliasta. 2008. Pág 590.

ejecutiva, regularmente fundada en una sentencia de condena (embargo definitivo).”³³

En caso de que el embargo recaiga sobre un bien inmueble, se estaría ante lo que registralmente se denomina como una anotación, de forma más específica, una anotación de embargo.

El embargo puede plantearse en dos momentos distintos. Previo a la iniciación de un juicio, para garantizar las resultas del mismo o con o durante un proceso de ejecución con el objeto de satisfacer la deuda que ya fue declarada o solo necesita ser ejecutada. El Licenciado Mario Efraín Nájera Farfán manifiesta que “*no debe confundirse lo que es el embargo preventivo como actuación previa a un juicio ordinario con lo que es el embargo como consecuencia de un juicio de ejecución o ejecutivo.*”³⁴ A lo anterior vale la pena criticar que la medida con carácter preventiva no solo cabe en el juicio ordinario, pero se entiende que el autor lo escribió así porque su libro únicamente trata este tipo de juicio.

La finalidad del embargo es que el propietario no pueda disponer del bien, así el acreedor puede garantizar las resultas del juicio con el mismo, toda vez que si se vendiere, donara o dispusiere de la cosa, el acreedor quedaría sin un bien que satisficiera sus pretensiones.

2.2.2 Anotación de *litis*

Es la medida precautoria que proceda cuando se pretende la declaración, modificación, constitución o extinción de algún derecho real sobre inmuebles (artículo 526 del Código Procesal Civil y Mercantil). Al ser esta medida procedente,

³³ Ovalle Favela, José. *Derecho Procesal Civil*. México. Editorial Colección de Textos Jurídicos Universitarios. 1991. 4ta edición. Pág 293.

³⁴ Nájera Farfán, Mario Efraín. *Derecho Procesal Civil Práctico (El juicio ordinario)*. Guatemala. [s.c.e]. 1981. Pág 69.

únicamente en contra del registro de un inmueble, se denomina registralmente como su nombre, es decir anotación.

El jurisconsulto Eduardo J. Couture expresa que en las medidas cautelares negativas (...) se procura, ante todo, impedir la modificación del estado de cosas existente al tiempo de la petición, en vista de evitar el daño que pueda surgir de su modificación (...³⁵) Este precepto, se traduce en la legislación guatemalteca, en el tema de inmuebles, en lo que se conoce como la anotación de *litis*.

La anotación no implica que el propietario no pueda enajenar el inmueble, únicamente que el que promueve la anotación no sea perjudicado en su derecho por cualquier inscripción o anotación posterior a la suya, de igual manera tiene efectos de publicidad, para que cualquier posible adquirente tenga conocimiento de que existe una medida precautoria dictada sobre el registro del bien.

2.2.3 Intervención

De las tres medidas precautorias mencionadas, esta es la que menos se utiliza en materia de inmuebles, procede únicamente en el caso de copropiedad sobre una finca o una explotación de naturaleza agrícola, sin llegar a tener fines de naturaleza comerciales. Si se llega a tener fines de naturaleza comercial (que es el supuesto más común), la medida deberá recaer sobre la empresa.

Al no existir empresa o existir copropiedad, deberá intervenirse la finca a efectos de asegurar el derecho del acreedor o del condueño, también evitando que el último se aproveche indebidamente de los frutos de la cosa.

³⁵ Couture, Eduardo J. *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*. Argentina. Ediciones Depalma. 1977. Pág 325.

El auto que dispone de la intervención, debe fijar las bases de actuación del interventor, quien pasa ser un auxiliar del juez. De esa forma se evitan actuaciones intempestivas y no justificadas.³⁶

2.3 Actos que causan anotaciones, inscripciones u operaciones

Sin entrar a regular las situaciones que causan anotaciones, inscripciones u operaciones ya reguladas en el presente capítulo, se menciona que de las indicadas en el primera subtema del presente capítulo no las generan la posesión y la accesión. Vale la pena mencionar, que si tiene algo de relación la posesión pero al convertirse en usucapión no puede considerarse que aquella las origine ya que deja de ser propiamente posesión; y la accesión, que no las genera por sí misma, sino por la acumulación de tierra pero esto debe ser registrado no propiamente como accesión, sino como un procedimiento de tintes administrativos.

2.3.1 Inmovilización

La inmovilización es el acto por medio del cual el propietario de un inmueble limita su enajenación o gravamen, hasta por un plazo de 3 años. El procedimiento para la constitución y cancelación de la inmovilización se regula en la Ley de Inmovilización Voluntaria de Bienes Registrados.

En la actualidad, el uso de esta institución se ha incrementado mucho por el constante hurto de bienes inmuebles, perpetrado por organizaciones criminales dedicadas a eso.

³⁶ Aguirre Godoy, Mario. *Derecho Procesal civil de Guatemala, Tomo I*. Guatemala. Editorial Vile. 1973. Pág 299.

2.3.2 Anotaciones preventivas derivadas de los incisos 3 al 5, del artículo 1149 del Código Civil, decreto ley 106 y sus reformas

2.3.2.a Legatarios

Aquellos que sean titulares de un legado sobre un bien inmueble, podrán anotar su derecho sobre el registro del mismo.

2.3.2.b Acreedores ciertos del causante

En el caso de que un acreedor tenga un crédito sobre el causante, podrá anotar su derecho al crédito para garantizar el pago del mismo, sobre un bien a nombre de este.

2.3.2.c Declaración o presunción de muerte

En el procedimiento voluntario o judicial de declaración o presunción de muerte, el interesado puede solicitar que se anote dicha circunstancia, en los inmuebles propiedad del declarado o presunto muerto.

2.3.2.d Interdicción o modificación de la capacidad civil

En el caso de que una persona declarada interdicta sea propietaria de un inmueble, el interesado podrá solicitar que la circunstancia de interdicción o modificación de la capacidad civil se anote sobre el registro del inmueble. Puede observarse que la medida únicamente procede, cuando el propietario se declara interdicto posteriormente a la adquisición del inmueble.

2.3.2.e Posesión de bienes del ausente

De acuerdo al artículo 49 del Código Civil, el guardador de bienes del ausente deber tomar posesión de los mismos, en ese caso puede anotarse la posesión cuando recaiga sobre inmuebles.

2.3.2.f Anotación por 30 días

Existen casos en que se posee un título o contrato cuyo objeto es un bien inmueble, que contiene una situación que podrá resolverse en 30 días, en los segundos podrá tratarse de una condición suspensiva, por lo que el interesado podrá anotar sus derechos por 30 días.

2.4 Principios del Registro General de la Propiedad

2.4.1 Principio de Publicidad

Es el principio que estipula que los actos inscritos en el registro producen efectos respecto a terceros. Este principio se encuentra consagrado en el artículo 1148 del Código Civil, que estipula: “únicamente perjudicará a tercero lo que aparezca inscrito o anotado en el registro. Por tercero se entiende el que no ha intervenido como parte en el acto o contrato.

Los títulos inscritos o anotados surtirán efectos contra tercero y aun contra los acreedores singularmente privilegiados, desde la fecha de su entrega al Registro.”

2.4.2 Principio de Rogación

De acuerdo a lo expuesto por el Licenciado Juan José Quesada Krieger, “*el principio de rogación también llamado de instancia, se basa en que toda modificación de una determinada situación registral debe ser pedida por una persona especialmente legitimada para ello.*”³⁷

El principio de rogación se encuentra acotado en el artículo 1127 del Código Civil que reza: “*La inscripción en el Registro puede pedirse por cualquier persona que tenga interés en asegurar el derecho que se deba inscribir...*”.

³⁷ Quesada Krieger, Juan José. *La inmovilización de Bienes Inmuebles en Guatemala*. Guatemala. 2011. Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad Francisco Marroquín. Pág 12.

2.4.3 Principio de Legalidad

Supedita a que todos los actos e inscripciones que realice el registro deben estar apegados a la ley. Para objeto de la presente tesis este es el principio más importante, incluso el mismo tiene origen y rango constitucional, de acuerdo al artículo 154 de la Constitución, *“Función pública; sujeción a la ley. Los funcionarios son depositarios de la autoridad, responsables legalmente por su conducta oficial, sujetos a la ley y jamás superiores a ella...”*.

En menor grado de jerarquía legal se encuentra desarrollado en el artículo 1128 del Código Civil: *“si el documento presentado no fuere inscribible o careciere de los requisitos legales necesarios, el registrador lo hará constar en un libro especial que se llevará para tales efectos y en el propio documento, el cual devolverá al interesado, expresando la hora y fecha de recepción en el Registro, así como la ley en que se funda para suspender o denegar la inscripción.”*

2.4.4 Principio de Tracto Sucesivo

Consiste en que todas las inscripciones registrales de un inmueble deben de guardar una secuencia lógica y ordenada. El autor Carral y de Teresa estima que: *“es consecuencia del sistema de folio real que exige un registro concatenado, en el que el transferente de hoy, es el adquirente de ayer; y el titular inscrito es el transferente de mañana.”*³⁸

Este principio se encuentra reconocido por el artículo 9 del Reglamento de los Registros de la Propiedad, *“Las inscripciones, anotaciones y cancelaciones se asentarán una a continuación de otra e irán firmadas y selladas por el registrador. Se usará numeración ordinal para identificar las inscripciones de dominio y de gravámenes; las anotaciones y sus cancelaciones se identificarán en orden*

³⁸ Carral y de Teresa, Luis. *Derecho Notarial y Derecho Registral*. Argentina. Editorial Porrúa, S.A. 1978. 4ta edición. Pág 246.

alfabético. En ambos casos deberá respetarse el orden cronológico de presentación.”

2.4.5 Principio de Prioridad

Este principio consiste en que si ingresan dos documentos que pretenden causar una inscripción en un mismo asiento, se le da prevalencia al que ingreso primero en día, si ingresaron el mismo día, se le da al que ingreso primero en hora. De esa forma se crea otro incentivo para registrar los documentos y con la mayor rapidez posible, puesto que no registrar o esperar mucho tiempo, puede originar que otra persona presente uno con derechos similares o idénticos y por este principio, tendría prelación o prioridad el que se presenta primero a pesar de que sea fecha posterior.

Por último, se encuentra plasmado en el artículo 1141 del Código Civil, que establece: *“entre dos o más inscripciones de una misma fecha y relativas a la misma finca o derecho, determinará la preferencia la anterioridad en la hora de la entrega del título en el registro.”*

A criterio del autor los sistemas electrónicos favorecen en gran medida los principios de tracto sucesivo y prioridad, una vez los documentos ingresan al registro, se anota electrónicamente (sin efectos registrales) en el registro de la o las fincas los mismos, de esta manera es más fácil determinar que instrumento entró primero y en qué orden deben ser registradas las anotaciones o inscripciones.

Por otro lado, considera que el principio de legalidad, ha dado muchos problemas por la discrecionalidad infundada que se arroga el Registro General de la Propiedad, calificando los documentos con los requisitos de ley y se inventan otros con no están contenidos en ella.

El autor puede citar ejemplos de su experiencia personal en que tuvo inconvenientes porque consignó la parte proporcional de los elementos comunes de una finca en fracción y después en otro aparatado lo hizo en porcentajes. Claramente el resultado de ponerlo en fracción o en porcentaje es el mismo. Verbigracia, es copropietario de una cuarta parte ($1/4$) de la finca identificada o es copropietario del 25% de la finca identificada, los efectos de ambas son idénticos.

En otra ocasión, se garantizó el cumplimiento de una obligación mediante una hipoteca, indicando el plazo y forma de pago de la misma, de forma detallada. No obstante por estar en la cláusula que se titulaba “de la obligación”, el Registro General de la Propiedad suspendió la inscripción del documento, solicitando que se volviera a copiar íntegramente el plazo y forma de pago, incluyéndolo en otra cláusula, se tuvo que acceder a la solicitud por temas de urgencia en el tiempo, convirtiendo así en poco técnico el instrumento.

De todo lo anterior, puede exponerse que casi por unanimidad los derechos reales causan inscripciones o anotaciones en los registros de los inmuebles, y que también existen otra serie de figuras con los mismos efectos.

Capítulo 3.

Generalidades Tributarias

Este capítulo versa sobre los tópicos tributarios provechosos o indispensables para entender los aspectos de la inconstitucionalidad objeto de la investigación. En ese sentido, se incluye un análisis de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles y la cuantificación del impuesto, toda vez que este es el impuesto que tiene que estar solvente para poder realizar inscripciones, anotaciones u operaciones en el registro de la propiedad sobre un inmueble.

De igual manera, se desarrollan los principios de justicia tributaria reconocidos por el andamiaje jurídico guatemalteco, lo que es menester, considerando que lo que se estima violado son dos de estos principios consagrados en la Constitución Política de la República de Guatemala. Los referidos principios también son conocidos como límites al poder tributario y constituyen las directrices que el órgano legislador debe seguir en la emisión de leyes tributarias.

3.1 Interpretación del artículo 57 “A” de la Ley del Impuesto al Valor Agregado

El artículo 57 “A” d la Ley del Impuesto al Valor Agregad, estipula lo siguiente: *“Obligación de los Registros Públicos. Los Registros Públicos están obligados a exigir la presentación del documento en que conste el pago del impuesto establecido en esta Ley, cuando corresponda, y el Registro General de la Propiedad, además de la obligación anterior, debe exigir la presentación del recibo de pago que corresponda al último trimestre vencido del Impuesto Único Sobre Inmuebles, requisito sin el cual no se efectuarán las inscripciones, anotaciones u operaciones en los mismos en tanto no se subsane.”*

El artículo citado, impone obligaciones a dos entes públicos: a) A todos los Registros Públicos de exigir el documento de pago del Impuesto al Valor Agregado cuando corresponda, lo cual no interesa para los efectos de la presente tesis, por lo que ese apartado queda excluido de análisis; y b) Al Registro General de la Propiedad, que como registro público ya tiene la obligación anterior, pero además se le imputa la obligación de requerir el recibo de pago que corresponda al último trimestre vencido del Impuesto Único Sobre Inmuebles, para realizar inscripciones, anotaciones u operaciones en los registros de los inmuebles.

De acuerdo a la literal “b” anterior, debe interpretarse en un sentido amplísimo cuando debe exigirse el recibo de pago referido, por lo tanto, para realizar cualquier inscripción, anotación u operación en los registros de los inmuebles, el Impuesto Único Sobre Inmuebles forzosamente debe estar pagado. De esto se determina, que la obligación de exigir el recibo de pago por parte del Registro General de la Propiedad, se traslada al interesado. Para efectos del presente estudio, únicamente interesa la literal “b”.

El autor de la presente tesis estima firmemente que la interpretación anterior es la que debe intelegirse de acuerdo al sentido propio de las palabras del artículo, no obstante, comprende que la redacción del artículo no es la más clara y que alguien podría señalar que por su contexto, que es en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el recibo del impuesto único sobre inmuebles solo debería exigirse cuando también debe exigirse el impuesto al valor agregado, interpretación a la que no se está de acuerdo.

Ya que puede existir confusión entre el sentido propio de las palabras del artículo y su contexto (que nuevamente se manifiesta que a criterio del autor debe prevalecer la primera), debe procederse conforme a las reglas de interpretación contenidas en el artículo 10 de la Ley del Organismo Judicial.

La regla incluida en la literal “a” del artículo 10 citado, es la siguiente: “*A la finalidad y el espíritu de la misma*”. La finalidad de ese artículo es que se pague el impuesto único sobre inmuebles, por lo que atendiendo a ese criterio debería de interpretarse como se presentó en primer lugar, es decir, en el sentido que el recibo del pago del impuesto único sobre inmuebles debe exigirse siempre que se tenga que realizar una inscripción u anotación en el registro de un inmueble, sin existir criterios de diferenciación.

3.2 Antecedentes del artículo 57 “A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado

Curiosamente el antecedente más antiguo que se pudo encontrar del artículo 57 “A” de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se encuentra formalmente vigente en una ley de mucho uso.

Se trata del artículo 69, del Código de Notariado que en su texto original de 1946 reza: “*Para que las escrituras de enajenación de bienes inmuebles o derechos reales y gravámenes sobre los mismos puedan ser inscritas en el Registro de la Propiedad inmueble, es requisito indispensable que en el testimonio respectivo se inserten las constancias de solvencia del impuesto territorial del tres Por millar y de los impuestos municipales, o los recibos que acrediten el pago por el último trimestre, y las constancias del pago de alcabala o del impuesto hereditario o de donación, en su caso, o que se acompañen al testimonio dichos atestados originales.*”

Se indica que el mismo no está formalmente derogado, pero si lo está tácitamente, ya no existe el impuesto territorial, no hay impuestos municipales múltiples, ni el impuesto de alcabala, asimismo el impuesto hereditario se regula en la Ley de Herencias, Legados y Donaciones.

Después sigue el decreto presidencial 108 de fecha 9 de octubre de 1954, el mismo tuvo poco tiempo de vigencia, pero contenía las siguientes palabras: *“Artículo 1. No se dará curso en los Registros de la propiedad Inmueble de la República, a los testimonios de escrituras públicas que contengan enajenación o gravamen de bienes inmuebles o derechos reales, si no se inserta en el testimonio o se presenta con él, la certificación de solvencia con los fondos municipales, extendida por el respectivo tesorero.*

La misma fue modificada un poco más de un año después, el 29 de octubre de 1955, por el decreto presidencial 454, en los siguiente términos *“Artículo 1. No se dará curso en los Registros de la propiedad Inmueble de la República, a los testimonios de escrituras públicas que contengan enajenación de bienes inmuebles o derechos reales, si no se inserta en el testimonio o se presenta con él, la certificación de solvencia con los fondos municipales, extendida por el respectivo tesorero.”*

Llama la atención que la única modificación al 108 por el 454, es eliminar las palabras “o gravamen”, restringiendo así el ámbito en que se debía solicitar la certificación de solvencia de fondos municipales. Esto apunta que se detectó un problema con que se relacionara la solvencia de fondos municipales con el gravamen de derechos reales.

Por último se adicionó al artículo 1 del decreto presidencial 108, de fecha 9 de octubre de 2015, el siguiente: "Las municipalidades cuando a su juicio así convenga a los intereses de la Comuna, podrán extender certificaciones parciales de solvencia respecto del pago del arbitrio de pavimentación cuando mediante, desmembraciones, los propietarios enajenen partes de fincas en estado de insolvencia con relación al arbitrio mencionado, el cual, por consiguiente, deberá ser cubierto en proporción a la fracción o fracciones que se desmembren. La

facultada que se concede a las municipalidades queda condicionada a que el obligado este al día en el pago de los abonos mensuales correspondientes.”

Lo adicionado no viene a ser nada más que la posibilidad a las municipalidades de otorgar solvencias parciales, para que las personas puedan realizar las inscripciones sobre los inmuebles.

A criterio del autor había más claridad en los antecedentes del artículo 57 “A” citado, toda vez que se limita a indicar que es únicamente con testimonios de escrituras públicas y que es con enajenación. De esa manera viene a aclarar el ámbito de aplicación del artículo. No obstante no se está de acuerdo con que haya sido en una ley independiente, se estima que hubiese sido con mejor técnica legislativa si el mismo reformase el artículo 69 del Código de Notariado. La dispersión de leyes crea un desorden.

Asimismo, se considera que existiría mejor orden y claridad, si la segunda parte del artículo 57 “A” estuviese inserta en el Código de Notariado, reformando el artículo 69.

3.3 Aspectos generales de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles

El impuesto territorial, inmobiliario o sobre inmuebles es uno de los tributos más antiguos, hay antecedentes del mismo desde el antiguo Egipto y Caldea.³⁹ Se estima que esto se debe a la fácil identificación de la materia imponible (la tierra o el inmueble) y a su justificación en gravarlo, debido a que la propiedad inmobiliaria es un índice que revela capacidad contributiva con bastante distinción.

³⁹ De Juano, Manuel. *Curso de Finanzas y Derecho Tributario, Tomo II, El sistema Tributario y los tributos en particular*. Argentina. Editorial Molachino. 1971. Segunda edición. Pág 89.

Es procedente empezar el presente subtema con una definición de lo que es el Impuesto Único sobre Inmuebles: el arbitrio directo y anual cuyo hecho imponible es la propiedad, posesión o la titularidad de usufructo de un bien del Estado, que recae sobre bienes de carácter inmueble.

El impuesto está contenido en el decreto 15-98 del Congreso de la República. Es directo porque grava el patrimonio del contribuyente. Es un arbitrio porque es un impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades (artículo 12 del Código Tributario). El sujeto pasivo son las personas propietarias o poseedoras de bienes inmuebles y los usufructuarios de bienes del Estado (artículo 8 de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles). Es importantísimo tomar en cuenta, en todo momento a lo largo del presente trabajo, el sujeto pasivo del Impuesto Único sobre Inmuebles.

La ley referida establece una serie de responsables solidarios con el contribuyente, los mismos se encuentran tipificados en el artículo 9 de la Ley *in fine* y son los siguientes:

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

El Impuesto Único sobre Inmuebles puede ser recaudado por el Ministerio de Finanzas Públicas o por la municipalidad de la jurisdicción en donde está situado el inmueble (artículo 2 de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles). En la

mayoría de los casos es la Municipalidad la que recauda el impuesto,⁴⁰ la ley establece que si la Municipalidad tiene capacidad técnica y administrativa para recaudar el impuesto, lo hará, si no está en capacidad de hacerlo, lo hará el Ministerio de Finanzas Públicas.

3.3.1 Cuantificación del Impuesto Único sobre Inmuebles. Hecho imponible

El hecho imponible que Dino Jarach expresa que es el centro del derecho tributario sustantivo y sobre él se construye la dogmática del derecho tributario material,⁴¹ y cuya causa es la capacidad contributiva⁴², es definido por la doctora García Vizcaíno como la “hipótesis legal condicionante que al acaecer en la realidad genera la obligación tributaria, en la medida en que no se hayan configurado hipótesis legales neutralizantes (exenciones y beneficios tributarios).”⁴³ El hecho imponible también se puede definir como el supuesto contenido en ley que al acaecer, hace nacer la obligación jurídica tributaria.

Para el jurisconsulto Héctor Villegas el hecho imponible debe necesariamente contener los siguientes elementos: “a) *la descripción objetiva de un hecho o situación (aspecto material); b) los datos necesarios para individualizar a la persona que debe "realizar" el hecho o " encuadrarse" en la situación en que objetivamente fueron descritos (aspecto personal); c) el momento en que debe configurarse o tenerse por configurada la "realización" del hecho imponible*

⁴⁰ Comunitario. Hernández, Manuel. *Aumenta 38% cobro del Iusi*. Guatemala. 2012. Disponible en: http://www.prensalibre.com/noticias/comunitario/Aumenta-cobro-Iusi_0_788321178.html Fecha de consulta: 26.11.2013

⁴¹ Jarach, Dino. *El Hecho Imponible, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*. Argentina. Editorial Abeledo-Perrot. 1996. Tercera Edición. Pág 68.

⁴² *Ibid.* Pág 102 y 103.

⁴³ García Vizcaíno, Catalina. *Derecho Tributario, Consideraciones Económicas y Jurídicas, Tomo I, Parte General*. Argentina. Editorial Depalma. 1996. Pág 310.

(aspecto temporal); d) el lugar donde debe acaecer o tenerse por acaecida la "realización" del hecho imponible (aspecto espacial)."⁴⁴

Por su parte el Código Tributario (artículo 31) lo define como "*hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.*"

El hecho imponible del Impuesto Único sobre Inmuebles es la existencia de propiedad, posesión o titularidad de un usufructo de bienes del Estado, que recae sobre un bien inmueble.

3.3.1.a Elemento subjetivo

El elemento subjetivo está compuesto por el sujeto pasivo de la obligación tributaria. Es definido por el sobresaliente autor Giuliani Fonrouge como "*la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero.*"⁴⁵ El concepto anterior entra a regular temas más amplios que lo que restrictamente es el sujeto pasivo originario, incluyendo a los responsables cuando se refiere a un tercero, los cuales ya fueron mencionados.

También se puede definir como la persona quien por ministerio de la ley está obligada a la satisfacción de la obligación tributaria, en virtud de realizar el hecho imponible, que es revelador de capacidad contributiva. En sí es el sujeto que se vincula al hecho imponible.⁴⁶

⁴⁴ Villegas, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Argentina. Ediciones Depalma. 2001. Séptima Edición. Pág 272 y 273.

⁴⁵ Giuliani Fonrouge, Carlos M y otros. *Derecho Financiero, Volumen I*. Argentina. Editorial Depalma. 1997. Sexta Edición. Pág 442.

⁴⁶ Jarach, Dino. *Op. Cit.* Pág 167.

De forma más escueta, el sujeto pasivo de la obligación tributaria es definido por el artículo 18 del Código Tributario como “*el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable.*”

El elemento subjetivo de la ley lo constituyen las personas propietarias o poseedoras de bienes inmuebles de carácter privado o los usufructuarios de bienes inmuebles propiedad del Estado.

3.3.1.b Elemento Objetivo

El elemento objetivo necesariamente debe descansar en un hecho de carácter económico.

i) Aspecto Material

El aspecto material es distinto al hecho imponible, el primero es lo que el hecho imponible grava o la descripción objetiva de la situación que el sujeto pasivo realiza, como corolario puede decirse que el aspecto material se subsume en el hecho imponible. Los tres índices de capacidad contributiva o materias imponibles que se pueden gravar son el gasto, la renta y el patrimonio. El aspecto material gravado por el impuesto es el patrimonio, específicamente el patrimonio constituido por inmuebles.

Los hechos imponibles pueden ser de dos clases, genéricos o específicos. Los primeros son determinados de forma abstracta en la legislación y los segundos de manera explícita.⁴⁷ El hecho imponible del Impuesto Único sobre Inmuebles es de naturaleza genérica, ya que primero debe determinarse la base imponible y después liquidarse, mientras que el de la compra de papel sellado especial para protocolos sería un ejemplo de materia imponible específica, el cual cuesta Q. 10.00 por hoja.

⁴⁷ Balladares Saballos, Reynaldo. *Lecciones Fundamentales de Derecho Tributario*. Nicaragua. [s.c.e] 2013. Pág 47.

ii) Aspecto Espacial

El impuesto es sobre inmuebles ubicados en el territorio de la república de Guatemala (artículo 1 de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles). No existe mayor problema en definir lo anterior, tomando en consideración que los inmuebles no se mueven, por lo que el hecho imponible no se puede ejecutar en diversas locaciones.

El fin primordial del elemento espacial es establecer criterios de aplicabilidad de la ley tributaria en el espacio, definitivamente en un impuesto real este aspecto no ofrece mayores problemas.

iii) Aspecto Temporal

El aspecto temporal del impuesto lo constituye el momento en que nace la obligación tributaria (devengo), que se traduce en la obligación de pagar el impuesto. Respecto a este aspecto, existen los hechos imponibles instantáneos o periódicos, los primeros son de ejecución inmediata, como el Impuesto al Valor Agregado y los últimos son de realización o ejecución prolongada a través del tiempo, como sería el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto Único sobre Inmuebles (como es característico de los impuestos sobre el patrimonio).

En este caso es anual, por lo que nace el último día del año. Se menciona que su pago puede ser trimestral, pero no nace trimestralmente.

iv) Aspecto Cuantitativo

El aspecto cuantitativo del tributo puede ser de naturaleza variable y fija, en los variables el tributo puede medirse de acuerdo a la cuantía, volumen o intensidad, y

los últimos no son susceptibles de medirse.⁴⁸ El Impuesto Único sobre Inmuebles es variable. Asimismo, vale la pena mencionar que cuenta con un tipo de gravamen porcentual que a su vez se clasifica en progresivo.

Es porcentual y progresivo porque se calcula de la siguiente manera sobre la base imponible (artículo 11 de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles):

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.

En relación al cálculo de la base imponible la (...) forma de imposición es sobre el valor venal de la tierra. Éste es el sistema que siguen las legislaciones impositivas provinciales argentinas. Se establece la valuación del inmueble, para lo cual se tiene en cuenta el valor directo del suelo y sus construcciones y el valor indirecto por vía de capitalización de renta real o presunta. Sobre esa valuación se cobra una alícuota de tipo generalmente proporcional (...⁴⁹). De lo anterior se colige, que esa es la forma utilizada para calcular el Impuesto Único sobre Inmuebles en Guatemala, con la salvedad que se excluye del cálculo la vía de capitalización de renta real o presunta.

De forma más acertada el sistema para calcular la base imponible se denomina catastral, porque es un catastro el órgano encargado de elaborar un inventario de todos los inmuebles ubicados en la circunscripción territorial atinente. Como todo inventario, incluye el valor de los bienes, que en este caso son inmuebles, fijado de acuerdo a los criterios vertidos por la ley.

⁴⁸ *Ibid.* Pág 49.

⁴⁹ Villegas, Héctor B. *Op. Cit.* Pág 626.

En este caso la base imponible se calcula de acuerdo a (artículo 4 de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles):

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; y la naturaleza urbana, suburbana o rural, población, ubicación, servicios y otros similares.

3.3.1.c Exenciones

La ley establece una diversidad de exenciones subjetivas y una objetiva

i) Exenciones subjetivas:

Quedan exentos de pagar el impuesto (artículo 12 de la Ley *ibid*):

El Estado, sus entidades descentralizadas, las entidades autónomas y las Municipalidades y sus empresas; las Misiones Diplomáticas y Consulares de los países con los que Guatemala mantenga relaciones, siempre que exista reciprocidad; los Organismos Internacionales de los cuales Guatemala forme parte; la Universidad de San Carlos de Guatemala y demás Universidades legalmente autorizadas para funcionar en el país; 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; los Centros Educativos Privados destinados a la enseñanza, que realicen planes y programas oficiales de estudio; Los Colegios Profesionales; la Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala y el Comité Olímpico Guatemalteco; y los inmuebles de las cooperativas legalmente constituidas en el país.

ii) Exención objetiva:

Establece en el artículo 11, que los inmuebles cuyo valor sea de Q. 2,000.00 o inferior, están exentos. A la época es difícil de creer que pueda existir un inmueble cuyo valor real sea igual o inferior a Q. 2,000.00, aunque en el catastro aún estén registrados en este valor.

3.3.1.d Criterios de No Sujeción

Son los medios que definen el hecho imponible por vía negativa. La Ley no contiene criterios de no sujeción.

3.4 Principios de Justicia Tributaria

Al principio de este capítulo se manifestó que son los principios de justicia tributaria.

3.4.1 Principio de Legalidad

A criterio del autor el principio de legalidad también conocido como "*nullum tributum sine lege*" es uno de los más importantes, ya que por las circunstancias del país, hay tendencias a arbitrariedades por parte de las instituciones estatales y municipales.

Se trata de un principio de naturaleza formal, ya que estriba en la forma en que debe ser emitido el tributo. Su causa radica en que el Estado no puede unilateralmente, por sí mismo, sustraer del patrimonio de la población para sí una

parte de su riqueza⁵⁰, y como en el parlamento o Congreso está representado el pueblo, corresponde a este la fijación de los tributos.

Encuentra sus antecedentes en las frases de origen romano *omnes tangit ab omnibus approbari debet*, que se traduce en “*lo que a todos afecta, por todos debe ser aprobado*” y en el derecho anglosajón como “*no taxation without representation*”.

Este principio establece que el único ente que formalmente puede emitir tributos es el Congreso de la República, y en el decreto de emisión, deben estar contenidas todas las bases de recaudación. Por lo tanto, este es el principio que hace que en Guatemala los tributos sean menos perjudiciales para los contribuyentes y contengan menos arbitrariedades, en comparación con la posibilidad de que las Municipalidades o la Superintendencia de Administración Tributaria (por mencionar algunos) pudiesen emitir tributos.

De este precepto surgen motivos para impugnar disposiciones que contengan tributos y no hayan sido aprobados por el Congreso, mediante la inconstitucionalidad general formal.

El principio de legalidad se encuentra inserto en el ordenamiento jurídico guatemalteco, en el artículo 239 de la Ley Fundamental, así “*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 (...)*”.

⁵⁰ *Ibid.* Pág 191.

En términos jurisprudenciales es muy común que se viole el principio de legalidad, camuflajeando o disfrasando supuestas tasas que si pueden emitir las municipalidades por verdaderos tributos.

Un ejemplo claro de lo anterior, puede verse en la sentencia de fecha 26 de noviembre de 2013, del expediente 3898-2012, por la Corte de Constitucionalidad que literalmente establece: *“Lo expuesto denota que el Concejo Municipal relacionado, al emitir la disposición cuestionada, invadió el ámbito de competencia del Congreso de la República, al establecer un cobro sobre una actividad determinada, sin que exista una contraprestación referente al mismo y, por el contrario, se denota la simple finalidad de gravar la misma a efecto de generar la percepción de fondos por parte de la referida municipalidad, por lo que tal pago no se genera de manera voluntaria, sino coactiva, pues si lo pretendido es extraer dinero del particular por actividades que no constituyen servicios municipales, la exacción pretendida debe establecerse por medio de los tributos, pero, por el ente exclusivamente facultado para ello, aspecto que vulnera los artículos 2º, 171, literal c), 175 y 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, por lo que, deviene inconstitucional y así deberá declararse.”*

3.4.1.a Reserva de Ley

La reserva de ley, como división del principio de legalidad, consiste en que aparte de que el tributo debe ser emitido por el Congreso de la República (que es el principio de legalidad propio o también denominado reserva de ley primario), el decreto que lo crea también debe contener las bases del mismo. Las bases son el hecho imponible, el sujeto pasivo, la base imponible, la tasa impositiva, las exenciones, las deducciones, los descuentos, las reducciones, los recargos, las infracciones y las sanciones tributarias.

A su vez, la reserva de ley material puede ser absoluta o relativa, es absoluta cuando contiene todas las bases de recaudación, y es relativa cuando contiene alguna o algunas de las bases del tributo.

De esas estipulaciones el decreto que contenga un tributo pero que no incluya todas las bases del mismo, adolece de inconstitucionalidad por violar la reserva de ley absoluta. En cuanto a la segunda división, si la norma contiene alguna pero no todas las bases de recaudación, adolece de inconstitucionalidad por violar la reserva de ley material. Claro está que la violación se puede dar vía *violación per se* o mediante la tergiversación del mandato constitucional.

La doctrina se inclina más por aceptar la reserva de ley material y no así la absoluta. En cuanto a que son las bases fundamentales del tributo o los elementos fundamentales del mismo, hay más diversidad, declarando José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González que en la emisión del tributo se exige que contenga los elementos fundamentales del tributo y no más, que individualmente son: sujeto activo, pasivo y hecho imponible.⁵¹

Con tintes diferentes, los argentinos José María Martín y Guillermo F. Rodríguez Usé estiman que los elementos esenciales son el hecho imponible, la base imponible y el tipo impositivo.⁵²

Por su parte el autor Villegas manifiesta en un sentido más amplio, que la estructura del tributo está conformada por el hecho imponible, sujeto activo, sujeto pasivo y los elementos necesarios para configurar el *quantum*, que es la base imponible y el tipo impositivo.⁵³ A esta definición de la estructura del tributo, se

⁵¹ Pérez de Ayala, José Luis y Eusebio González. *Curso de Derecho Tributario, Tomo I*. España. Editorial de Derecho Financiero. 1978. Segunda Edición. Pág 162.

⁵² Martín, José María y Guillermo F. Rodríguez Usé. *Derecho Tributario General*. Argentina. Editorial Depalma. 1995. Segunda edición. Pág. 96.

⁵³ Villegas, Héctor B. *Op. Cit.* Pág 193.

adhiera el autor de la presente tesis, ya que considera que no puede omitirse el sujeto activo, sujeto pasivo, la base imponible y el tipo impositivo, porque los mismos son indispensables para la determinación de la obligación tributaria.

Dicho principio se encuentra incardinado en la Constitución guatemalteca, en el artículo 239, *“Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, (...) 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.”*

La reserva de ley se encuentra acotada en el expediente 3458-2010 de la Corte de Constitucionalidad, sentencia de fecha 19 de enero de 2011, exponiendo que: *“deberá ser por ley que se establezcan el hecho generador de la relación tributaria, las exenciones, el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria, la base imponible y el tipo impositivo, las deducciones, descuentos, reducciones y recargos y las infracciones y sanciones tributarias, de manera que de no estar reconocido alguno de estos elementos en la ley, una autoridad de cualquier índole no podría crearlos.”*

3.4.1.b Preferencia de Ley

En cuanto a este principio, los reglamentos en materia tributaria tienen más restricciones que los normales, toda vez que únicamente pueden normar lo

relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

En la preferencia de ley, recae una restricción al poder ejecutivo y una ampliación taxativa de las funciones del organismo legislativo, ya que por razón de este principio, no es posible delegar al poder ejecutivo la regulación del tributo que no comprenda el cobro administrativo y su procedimiento de recaudación y recae una obligación en el legislativo de emitir el tributo con su estructura.

El Licenciado Alejandro Menéndez Moreno manifiesta que *“el principio de preferencia de ley supone que, cuando una materia se regule simultáneamente por ley y por normas de rango inferior, se aplicará prioritariamente el contenido de la norma legal, aplicándose la norma de rango inferior sólo en lo que no contravenga el precepto legal.”*⁵⁴ En ese sentido, el principio se denomina como la preferencia de ley ordinaria.

Expone el Licenciado Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, de una forma muy clara que: *“sólo a través de la ley es posible establecer las obligaciones tributarias, y el reglamento sólo vendrá a facilitar su aplicación, sin que sea posible ampliar o restringir su existencia y sus efectos.”*⁵⁵ Continúa manifestando que: *“sólo la ley puede establecer el objeto, los sujetos, la base, las cuotas y las excepciones”*.⁵⁶ Lo expuesto evidencia la preferencia de ley tributaria.

La preferencia de ley tributaria está reconocida en el artículo 239 de la *Carta Magna*: *“Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de*

⁵⁴ Menéndez Moreno, Alejandro. *Derecho Financiero y Tributario*. Parte General. Lecciones de Cátedra. España. Editorial Lex Nova. 2009. Décima Edición. Pág 93.

⁵⁵ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. México. Editorial Limusa. 1998. Tercera Edición. Pág 90.

⁵⁶ *Loc. Cit.*

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.”

De lo anterior puede acogerse que la preferencia de ley tributaria es aún más cerrada que la preferencia de ley ordinaria, que se encuentra en el artículo 183, literal “e” del mismo instrumento y fue explicado en el punto 1.1. La preferencia de ley tributaria no puede escapar la esfera de regular lo relativo al cobro del tributo y los procedimientos que faciliten su recaudación, mientras que la segunda, engloba mayores aptitudes, toda vez que su limitación es no contrariar el espíritu de la norma.

La limitación de la primera es por vía positiva y se limita a las dos funciones señaladas, mientras que la ordinaria es en vía negativa, en ese sentido puede hacer todo lo que no implique contrariar el espíritu de la norma de rango legal.

Un ejemplo de la violación a la preferencia de ley tributaria, puede determinarse de la intelección de la sentencia de fecha 30 de diciembre de 1988, dentro del expediente 289-88, en que la derogada Ley del Impuesto Sobre la Renta daba un concepto de crédito fiscal en su artículo 40, pero el reglamento de la misma en su artículo 36 le daba tintes diferentes.

Ante la situación descrita, la Corte de Constitucionalidad se pronunció de la siguiente forma: *“esta omisión legislativa (que tiene rango de ley, por comparación con norma semejante que sí figura en la misma) no puede ser subsanada por vía reglamentaria, por lo cual es necesario declarar su inconstitucionalidad en la parte que sea necesaria, debido a que en su emisión se vulnera el artículo 239 in fine, de la Constitución Política, porque las disposiciones reglamentarias “(...) se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”, y no como lo hace las disposición*

impugnada, la que quedará sin vigencia únicamente en la parte que se declare en esta Sentencia.”

3.4.2 Principio de Capacidad Contributiva

Respecto al principio de capacidad contributiva, es el principio que indica que la cuota que debe satisfacer el contribuyente debe ser proporcional a la aptitud económica que tiene él para contribuir a los gastos públicos.

Este principio existe como una garantía del contribuyente, impone la obligación al Estado de respetar la aptitud que aquel tiene para contribuir al gasto público y elimina su facultad discrecional de emitir tributos sin parámetros.⁵⁷

Originalmente se estimaba que las personas debían contribuir porque el Estado se los exigía, en ejercicio de su *ius imperium*, con el nacimiento del concepto de capacidad contributiva, se debe contribuir a los gastos públicos por tener la posibilidad de hacerlo.

La aptitud para contribuir se puede medir de acuerdo al “*volumen de recursos que el sujeto posee para satisfacer con ellos el gravamen... o la necesidades que de tales recursos tiene.*”⁵⁸ Dentro de las necesidades más respetadas están el deber de alimentos y la educación que el contribuyente debe otorgar a sí mismo y a su familia y todo lo que entra en la esfera del mínimo vital de existencia que debe ser tutelada por el legislador.

La capacidad contributiva tiene cuatro fundamentos:

- a) Todos los que estén en posibilidad de, deben contribuir a las erogaciones públicas.

⁵⁷ Balladares Saballos, Reynaldo. *Op. Cit.* Pág 22.

⁵⁸ Pérez de Ayala, José Luis y Eusebio González. *Op. Cit.* Pág 164.

- b) Los que más capacidad contributiva tengan, más deben contribuir.
- c) Los índices de capacidad contributiva deben ser reales y no evaluar parámetros fictos.
- d) La capacidad contributiva no puede ser excedida por uno o por un conjunto de tributos, puesto que si lo hacen son tributos confiscatorios o expropiativos de la propiedad.⁵⁹

Por otro lado, hay tres índices de capacidad contributiva que puede gravar un tributo: el gasto, la renta y el patrimonio. Asimismo, los índices que gravan la capacidad contributiva deben ser verdaderos reveladores de riqueza. Siendo la renta y el patrimonio índices directos de capacidad contributiva y el gasto indirecto.

Doctrinariamente, en el pasado hubo más inclinación por aceptar únicamente la renta y el patrimonio como índices de capacidad contributiva, lo cual se puede ver inmerso en las siguientes definiciones de capacidad contributiva: De conformidad con lo escrito por Villegas, citando a Fernando Sáinz de Bujanda “*capacidad contributiva supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y en calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles del sujeto.*”⁶⁰

En la misma línea, Villegas cita a García Belsunce dictaminando que “*capacidad contributiva consiste en la diferencia entre la renta bruta del contribuyente y la suma que resulta de adicionar, a las erogaciones indispensables para su consumo, un adecuado porcentaje por su ahorro y capitalización.*”⁶¹ Con esta definición está de acuerdo la Dra. García Vizcaíno⁶², quien también menciona que

⁵⁹ Villegas, Héctor B. *Op. Cit.* Pág 199.

⁶⁰ *Loc. Cit.*

⁶¹ *Loc. Cit.*

⁶² García Vizcaíno, Catalina. *Op. Cit.* Pág 57.

la capacidad contributiva se puede medir mediante el gasto, que califica como un indicio.⁶³

La concepción más simple de renta, es los ingresos brutos menos los gastos. Primariamente, esto debe ser depurado en materia tributaria, a lo que serían los ingresos gravados menos los gastos deducibles y las rentas exentas. También se estima que renta es *“la riqueza que, deducidos los gastos en un intervalo de tiempo separa el contribuyente, a modo de fruto natural o civil, de las cosas poseídas por él: tierras, casas, empresas, profesiones, empleos, préstamos, etc.”*⁶⁴ Un ejemplo de impuesto que grava la renta sería el Impuesto Sobre la Renta.

El patrimonio es más estrecho con los bienes inmuebles y muebles cuya titularidad se atribuye a un contribuyente en un determinado momento o *“la riqueza que forma parte de la hacienda personal del contribuyente”*⁶⁵, difiere de la medición de la renta en que no es por intervalos. Un ejemplo de impuesto que grava el patrimonio sería el impuesto único sobre bienes inmuebles.

El último índice es el gasto o consumo, que se determina por las erogaciones para adquirir bienes o servicios que realizan las personas. La aceptación de este tipo de índice indirecto radica principalmente en que nadie gasta lo que no tiene, este es el índice con mayor conflicto en la doctrina. Muchos argumentan que la persona puede financiarse o endeudarse para gastar y de este modo no solo no tendría capacidad contributiva, tendría capacidad contributiva negativa. Un ejemplo de impuesto que grava el gasto sería el Impuesto al Valor Agregado.

La capacidad contributiva o capacidad de pago está incardinada en la Constitución Política de la República de Guatemala en el artículo 243, *“Principio*

⁶³ *Ibid.* Pág 55.

⁶⁴ Pérez de Ayala, José Luis y Eusebio González. *Op. Cit.* Pág 164.

⁶⁵ Balladares Saballos, Reynaldo. *Op. Cit.* Pág 30.

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.”...

En la práctica, puede verse acogida la capacidad contributiva como motivo de inconstitucionalidad en varios casos, como en la sentencia de fecha 28 de septiembre de 1995, proferida en el expediente 186-95 de la Corte de Constitucionalidad al referirse al Impuesto: *“con relación al artículo 14, esta Corte considera procedente la inconstitucionalidad, toda vez que el legislador al crear el impuesto definitivo sobre rentas brutas, lo hizo atentando contra los principios de justicia y equidad establecidos en el artículo 243 de la Constitución, pues se debió tomar en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo y depurar la base imponible, deduciendo los costos que haya tenido el contribuyente al obtener sus ingresos.”*

3.4.3 Principio de Igualdad

El presente se trata de un principio que tiene aplicación en todo entorno legal y es uno de los valores supremos del ordenamiento jurídico, en el ámbito tributario se trata de un principio cuya implementación tiene efectos de gran envergadura. Consiste en que todas las personas que se encuentren en un plano de igualdad deben ser tratadas con igualdad de condiciones, a *contrario sensu* quienes se encuentren en categorías diferentes, deben ser tratados de diferente manera.

El principio se observa por primera vez en la obra de Adam Smith, La Riqueza de las Naciones, en que acuña que en materia de impuestos debe prevalecer la igualdad, que las personas deben contribuir a los gastos públicos de acuerdo a sus habilidades y gravar un sector en específico crea desigualdad.⁶⁶

⁶⁶ Smith, Adam. *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. Estados Unidos. Electronic Classic Series by Penn State University. 1997. Pág. 676.

En la Revolución francesa,⁶⁷ se hizo ingente hincapié en la igualdad, nace por los privilegios que se le otorgaban a cierto sector de personas, el régimen derrocado de esa época marcaba severas distinciones entre la clase alta y la realeza con el proletariado, que favorecían a las primeras.

Parecería que el trato diferente que se mencionó contradice lo que es el principio de igualdad, si se le interpreta de forma estricta. No obstante, para alcanzar una verdadera igualdad no se puede tratar a todos de la misma forma que sería la igualdad absoluta, si se le aplicará un tributo exactamente igual a toda la población sería injusto, toda vez que no todos tienen las mismas aptitudes económicas, sin mencionar que se violaría el principio de capacidad contributiva. Por esa razón, en materia tributaria (al igual que en otros ámbitos) es imperativo hacer distinciones en personas distintas o tratar a todos los que se encuentran en igualdad de circunstancias de igual manera, que sería la igualdad relativa.⁶⁸

Graves inconvenientes, problemas y discusiones surgen sobre la viabilidad y legalidad al crear esas distinciones y clasificar a personas en diferentes grupos o categorías, tanto el tratamiento y la clasificación deben ser justificadas, objetivas y razonables pero dichos criterios no son conceptos aritméticos fáciles de definir, muchos factores entran en la determinación de tales supuestos.

De forma sobresaliente, el autor Linares Quintana, citado por la Doctora García Vizcaíno, clarifica el tema de las distinciones que se deben hacer en el ámbito fiscal, en los siguientes términos: “1) *todos los contribuyentes comprendidos en una misma categoría deben recibir el mismo tratamiento; 2) la clasificación ha de ser razonable, es decir, debe tener razón de ser en la naturaleza de las cosas de que se trata; 3) la clasificación debe excluir toda discriminación arbitraria, injusta u hostil contra determinadas personas o categorías de personas; 4) el trato*

⁶⁷ Giuliani Fonrouge, Carlos M y otros. *Op. Cit.* Pág 367.

⁶⁸ Martín, José María y Guillermo F. Rodríguez Usé. *Op. Cit.* Pág 99.

diferencial debe comportar la justa igualdad que la Constitución llama equidad, que toma en consideración las diferencias que caracterizan a cada una de las personas en la materia regulada por el régimen legal de que se trata, para determinar quiénes son iguales, así como la relación que la obligación impuesta por la ley mantenga con las necesidades o conveniencias generales en el lugar, tiempo y modo de su aplicación, para determinar si son o no iguales las circunstancias; 5) se debe respetar la uniformidad y la generalidad; 6) la tasa del tributo puede considerar no sólo la capacidad contributiva del sujeto, "sino también la medida de su deber de contribuir, la cual tiene su razón de ser distinta de la sola capacidad económica del contribuyente".⁶⁹

En una interesante ejecutoria de la Corte de Constitucionalidad, del expediente 952-2000, se hace una recopilación de lo que la jurisprudencia ha asentado por el principio de igualdad: "la jurisprudencia de esta Corte ha sido consistente al considerar que *"el principio de igualdad, significa entonces un derecho a que no se establezcan excepciones que excluyan a unos de los que se concede a los otros en iguales circunstancias."* (Sentencia de seis de agosto de mil novecientos noventa y uno, Expediente 34-91, Gaceta 21, página 23); en ese mismo sentido, este tribunal ha considerado –interpretando los alcances del artículo 4º. del texto supremo- que *"El principio de igualdad, plasmado en el artículo 4º. de la Constitución Política de la República impone que situaciones iguales sean tratadas normativamente de la misma forma"* (Sentencia de dieciséis de junio de mil novecientos noventa y dos, Expediente 141-92, Gaceta 24, página 14); y que *"la igualdad ante la ley consiste en que no deben establecerse excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias, sean éstas positivas o negativas; es decir que conlleven un beneficio o un perjuicio a la persona sobre la que recae el supuesto contemplado en la ley (...). Lo que puntualiza la igualdad es que las leyes deben tratar de igual manera a los iguales en iguales circunstancias."* (Sentencia de veintiuno de junio de mil novecientos noventa y seis, Expediente 682-96, Gaceta 40, página 2)."

⁶⁹ García Vizcaíno, Catalina. *Op. Cit.* Pág 295.

Del contenido de la sentencia, contrastándolo con lo que se ha expuesto sobre la doctrina en los párrafos anteriores, puede tenerse como corolario que se ajusta en gran medida, pero podría criticarse que le da menos importancia a lo que son los motivos razonables, objetivos y justos en que deben recaer las distinciones de tratamientos y categorías o grupos.

En la práctica, se utiliza mucho para atacar las situaciones, que se encuentran en las leyes ordinarias o demás disposiciones, que crean desigualdad en personas iguales. Mayoritariamente las distinciones en el ámbito tributario, deben hacerse por diferentes capacidades contributivas, para que sean justificadas.

El principio de igualdad que como se mencionó, no es propiamente tributario, está incluido artículo 4 de la Constitución, *“libertad e igualdad. En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades. Ninguna persona puede ser sometida a servidumbre ni a otra condición que menoscabe su dignidad. Los seres humanos deben guardar conducta fraternal entre sí.”*

Para advertir de la invocación del principio de igualdad, se apoya en la sentencia de fecha 23 de octubre de 2003 de la Corte de Constitucionalidad, de los expedientes 1060 y 1063 del año 2003, así: *“esta Corte advierte que la norma reformadora impugnada, crea una situación desigual injustificada, al establecer una tasa del treinta por ciento (30%) del Impuesto al Valor Agregado -IVA- a ciertas bebidas alcohólicas y fermentadas, excluyendo a otras que comparten la misma naturaleza, como lo son los vinos, las sidras, los vinos vermouth, vinos espumosos y otras bebidas, generando en el supuesto normativo una discriminación, situación que es violatoria del artículo 4º constitucional que, como se dijo, prohíbe que situaciones iguales -como lo son las bebidas alcohólicas y*

fermentadas- sean tratadas en forma diferente respecto a la tasa del Impuesto al Valor Agregado que le sea aplicable.”

3.4.4 Principio de Justicia y Equidad

Este es el principio más difícil de definir, establece que todos deben contribuir a las cargas tributarias de acuerdo a su capacidad económica. Por esa razón, se indica que está muy relacionado con el principio de capacidad contributiva. En relación a la justicia tributaria, se le debe dar a cada uno lo que merece y en relación a la equidad tributaria, la distribución de las cargas tributarias debe ser proporcional.

De forma muy particular se incluyeron dos principios generales del derecho como principios tributarios en conjunto en la *Carta Magna* de Guatemala y conjuntamente los ha desarrollado la Corte de Constitucionalidad. Separadamente, se ha escrito mucho sobre dichos principios, se ha desarrollado poco sobre la justicia tributaria o la equidad tributaria (más sobre la equidad), y se ha escrito aún menos sobre dichos preceptos juntos y dirigidos a la naturaleza tributaria de los mismos.

Es imperante señalar un concepto general de la justicia, que para efectos didácticos se cita la definición que manifiesta Olaso: *“Justicia es la que exige a cada uno de los miembros de la comunidad ordenar adecuadamente su conducta al bien de la misma comunidad.”*⁷⁰

Quizá la definición más aceptada y paradigmática de justicia, es la elaborada por Ulpiano quien expone: *“Justitia est constans et perpetua voluntas jus suum cuique*

⁷⁰ Olaso J. Luis María. *Manuales de Derecho, Tomo II*. Venezuela. 1994. Universidad Católica Andres Bello. Grafi Sistemas S.A. Pág 380.

*tribuens*⁷¹, que se traduce en “*justicia es la constante y perpetua voluntad de dar a cada uno su derecho*”⁷² o *justicia es la constante y perpetua voluntad de dar a cada uno lo que le corresponde*.

Un apunte sobre la equidad tributaria que vale la pena presentar, es la de López Varela, quien citado por la Dra. García Vizcaíno, expone: “*la carga impositiva debe ser distribuida equitativamente en toda la población, y no que arbitrariamente se grave a unos pocos, para lo cual se necesita llegar previamente a conclusiones acerca de la repercusión e incidencia*”.⁷³ Al lograr la distribución equitativa de las cargas públicas, se estará logrando una tributación justa, en este y en otros puntos los conceptos de justicia y equidad tocan puntos en común, que podrían explicar porque el legislador constitucional los incluyó combinados.

Para explicar el cumplimiento del principio de equidad, nacen las siguientes teorías:

3.4.4.a Teoría del beneficio:

La idea toral es que las personas contribuyan de acuerdo a las prestaciones estatales que reciben individualmente, de manera que el que más reciba más paga y el que menos reciba menos paga. Se inclina mucho a lo que es el comercio privado, en que uno recibe lo que paga.⁷⁴

Está en contra de la capacidad contributiva, estimando que se desalienta el éxito porque se afecta a quienes prosperan más haciéndolos tributar más, perjudicando de esa manera el desarrollo económico.⁷⁵

⁷¹ Schradero y otros. *Curso Histórico-Exegético del Derecho Romano, Tomo Primero*. Traducido por Pedro Gómez de la Serna. España. [s.c.e.] 1856. Segunda Edición. Pág 8.

⁷² *Loc. Cit.*

⁷³ García Vizcaíno, Catalina. *Op. Cit.* Pág 48.

⁷⁴ *Ibid.* Pág 50.

⁷⁵ *Loc. Cit.*

Lógicamente esta teoría es bastante criticada, Due citado por la Dra. García Vizcaíno, manifiesta que “*no puede cobrar impuesto basándose en los beneficios recibidos, ya que éstos no pueden individualizarse por persona.*”⁷⁶ Se considera pertinente añadirse a la crítica de Due.

Además de esa crítica, vale la pena expresar que obviar o disminuir el principio de capacidad contributiva es algo que atenta contra la base de un sistema tributario moderno y justo, que lo que menos hará es cumplir el principio de equidad, toda vez que no puede existir un sistema tributario de esas características que no tome en cuenta la capacidad de pago.

Sin mencionar que recomienda impuestos regresivos, en que los que menos tengan sean los que más tributen, considerando que son las personas más pobres son las que en apariencia utilizan más las presentaciones estatales y las acaudaladas las que menos.

Parecería que la teoría del beneficio únicamente aplica en las contribuciones especiales, ya que en ellas paga el que las recibe directa o indirectamente, pero claramente un Estado no puede existir omitiendo la recaudación de impuestos indivisibles, que en un país como Guatemala son los que más impacto tienen en el presupuesto nacional.

3.4.4.b Teoría del sacrificio:

A su vez la teoría del sacrificio se divide en:

⁷⁶ *Ibid.* Pág 51.

- i) Teoría del sacrificio igual: los impuestos deben ser aplicados en tal forma que cada causante deberá desprenderse de la misma cantidad absoluta de utilidad que cualquier otro causante.
- ii) Teoría del sacrificio proporcional: cada causante debería entregar la misma proporción de la utilidad total de su ingreso.
- iii) Teoría del sacrificio marginal equivalente: la desutilidad marginal en que incurre cada causante debería ser igual.
- iv) Teoría del sacrificio mínimo: la suma de las áreas de la unidad sacrificada, tanto directa como indirectamente, por los causantes deberá ser tan pequeña como sea posible en proporción con la recaudación asegurada.

Primero, la teoría b.1 y b.3 dicen lo mismo, únicamente que la primera se refiere a que el cálculo debe hacerse sobre la utilidad y la tercera sobre lo extraído de la utilidad, parecen las teorías más aceptadas, únicamente valdría la pena incluirles la posibilidad de incluir impuestos progresivos y tener en cuenta el mínimo vital de existencia.

Con la teoría del sacrificio proporcional no se está de acuerdo, ya que propone que se tomen en cuenta los ingresos y no la utilidad del contribuyente para calcular los impuestos.

La última teoría si bien invoca un precepto que parecería bastante equitativo, las razones prácticas de aplicación del mismo en un sistema tributario la hacen inviable, para asegurar la recaudación el tipo impositivo tendría que aumentar y disminuir de acuerdo a las condiciones fácticas, lo que crearía demasiada inseguridad y falta de certeza jurídica.

Los artículos que se refieren a la justicia y equidad tributaria son el 239 y el 243 de la Ley Suprema, que respectivamente establecen: *“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”... y “Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo”...*

Por la particularidad de la justicia y equidad tributaria ya aludida, es a nivel jurisprudencial como la misma se ha definido, para el efecto se citan las siguientes sentencias de la Corte de Constitucionalidad:

Sentencia de fecha 23 de octubre de 2003, dentro de los expedientes 1060 y 1064 del año 2003: *“la equidad y justicia tributarias están vinculadas al principio de igualdad tributaria, que tiene como característica propia la universalización del tributo, contemplando una excepción en una exención tributaria, misma que debe tener una razonabilidad para su regulación que también debe estar presente al reformar un impuesto.”*

Sentencia de fecha 15 de diciembre de 2003, de los expedientes 1766-2001 y 181-2002, esta explica que para que se de un verdadero cumplimiento del principio de equidad y justicia tributarias, el contribuyente debe tener una verdadera oportunidad de deducir los gastos y costos en que haya incurrido para producir su renta, de este modo la base imponible es real y la categoría de tipo impositivo que se le aplica al tributo corresponde a su aptitud efectiva de pago.

En esa misma sentencia se estableció: *“los principios de equidad y justicia tributarias y capacidad de pago, ha precisado que éstos cobran efectividad cuando se crean impuestos que son estructurados de forma tal, que, permiten fácilmente*

evidenciar que a mayor capacidad contributiva, mayor debe ser su incidencia en el contribuyente, pretendiéndose con ello que el sacrificio sea igualitario entre aquellos obligados al pago del tributo. De ahí que un sistema tributario justo y equitativo no sólo debe tomar en cuenta las aptitudes personales de los sujetos pasivos de un impuesto, sino también diversidades individuales que bien pueden ser determinadas en función de la capacidad económica personal de cada contribuyente, especialmente en aquellos casos de impuestos que toman como base imponible el patrimonio de una persona. En este último evento, el legislador debe contemplar en una ley por la cual se establezca un impuesto, que siempre debe regularse la posibilidad de una cierta depuración de la base imponible, con el objeto de que pueda determinarse fehacientemente la aptitud efectiva y no ficticia del contribuyente respecto de la carga impositiva que se le impone. El criterio jurisprudencial antes esbozado, encuentra sustento, entre otros casos, en la sentencia de veintiocho de septiembre de mil novecientos noventa y cinco dictada en el expediente 167-95.”

Sentencia de fecha 31 de julio de 2003, proferida dentro del expediente 641-2003: *“en consecuencia los principios de justicia y equidad tributaria regulados en el artículo 239 constitucional, en virtud que, como se ha considerado, dicho principio consiste en la justa distribución de las cargas tributarias con el fin de que sean lo más apegadas a la capacidad económica personal de cada contribuyente, el cual se hace efectivo mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor, de manera que el sacrificio sea igual, por lo que, para lograr un sistema justo y equitativo debe tomarse en cuenta la capacidad contributiva de los obligados, el legislador debe fijar los montos que hagan efectivo este principio que limita la potestad tributaria del Estado”.*

Sentencia de fecha 11 de febrero de 1994, dictada dentro de los expedientes 269-92, 326-92, 352-92 y 41-93: *“el artículo 239 de la Constitución preceptúa que los*

impuestos se establecerán conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo con la equidad y la justicia, precepto que se reitera en el artículo 243 que ordena que el sistema tributario debe ser justo y equitativo, es decir, que conforme a los preceptos constitucionales citados, las leyes tributarias deben basarse en un principio de razonabilidad. En otras palabras, el resultado del impuesto debe ser justo, equitativo y, consecuentemente, razonable”.

De las sentencias citadas puede determinarse respecto al principio de justicia y equidad tributaria los siguientes:

- a) Se trata de un principio que de forma muy particular recaba aspectos de otros principios convirtiéndolos en propios.
- b) Debe basarse en el principio de razonabilidad, que debe ser implementado desde la creación del tributo hasta sus exenciones.
- c) Al cumplir ciertos aspectos del principio de justicia y equidad tributaria, como la universalización del tributo, se está cumpliendo el principio de igualdad.
- d) Implica que debe existir una justa distribución de las cargas tributarias, que a su vez indica que no puede gravarse solo a un sector de la población para que sostenga al Estado, mientras otros que tienen capacidad contributiva, no colaboren. Lo anterior está muy relacionado con el trato igual a los iguales y trato desigual a los desiguales.
- e) Los contribuyentes tienen el derecho de restar los costos que sean necesarios para generar ingresos o depurar la base imponible, creando con esto una base imponible real y no *ficta*.

- f) A mayor capacidad contributiva, mayor deber ser la tributación del sujeto (que también se conoce como la progresividad).

3.4.5 Principio de No Doble o Múltiple Tributación

Existe una prohibición de gravar las mismas bases imponibles o materia imponible específica, más de una vez, lo que se traduce en el principio de no doble o múltiple tributación.

El principio de no doble o múltiple tributación se divide en:

- a) Múltiple tributación interna:

Existen varias razones para evitar la doble o múltiple tributación, se crea demasiada presión fiscal sobre el contribuyente, se evitan dobles o múltiples gestiones administrativas por parte de la administración tributaria por administrar dos impuestos sobre lo mismo y se eliminan inconvenientes para el contribuyente.

Un concepto adecuado a la situación argentina, de doble tributación interna, lo proporciona el renombrado autor Giuliani, en los siguiente términos: “*existe doble (o múltiple) imposición, cuando las mismas personas o bienes son gravados dos (o más veces) por análogo concepto, en el mismo período de tiempo, por parte de dos (o más) sujetos con poder tributario.*”⁷⁷

Para analizar los supuestos análogos que se deben configurar en la doble o múltiple tributación en Guatemala, se desglosan los mismos:

- i. Un mismo hecho generador o hecho imponible.

⁷⁷ Giuliani Fonrouge, Carlos M y otros. *Op. Cit.* Pág 378.

- ii. Un mismo sujeto pasivo.

- iii. Que sea gravado por el mismo o dos diferentes sujetos con poder tributario.

- iv. Gravado en el mismo evento o período de imposición

Los conceptos de acuerdo al ordenamiento tributario guatemalteco y la definición presentada por el autor argentino son bastante similares, pero vale la pena resaltar que el autor de la presente tesis considera más adecuado indicar por análogo concepto que mismo hecho imponible, por las razones vertidas en el siguiente párrafo. Asimismo la definición de Guiliani solo acepta que sean dos o más sujetos con poder tributario, a diferencia de la Ley Suprema de Guatemala, que acepta que pueda ser solo uno o ambos.

Vale la pena criticar que los que se busca al indicar que no se graven dos hechos generados o imposables idénticos es realmente que no se grave la misma materia imponible. Hecho imponible es el supuesto contenido en ley que al acaecer, nace la obligación tributaria. En ese orden de ideas, sería relativamente sencillo cambiar la redacción de un hecho imponible para no configurar la existencia de la doble tributación.

Ejemplo, un impuesto que grave a los titulares de bienes inmuebles que tengan cuartos en los mismos y de acuerdo al número de estos. El impuesto tiene un hecho imponible diferente al Impuesto Único sobre Inmuebles que ya fue mencionado. Ese impuesto sería inconstitucional, toda vez que lo que realmente se está gravando es el patrimonio sobre inmuebles, no tienen el mismo hecho imponible pero sí gravan la misma materia imponible.

b) Múltiple Tributación Internacional:

La normativa que evite la múltiple tributación internacional no existe en Guatemala, el Congreso de la República no ha ratificado ningún tratado para evitar la doble o múltiple tributación internacional, lo cual es bastante lógico porque en el país lo que existe es renta territorial y no renta mundial. Por lo tanto, solo se hace una breve referencia a la misma.

El autor Villegas dice que hay *“doble (o múltiple) imposición cuando el mismo destinatario legal tributario es gravado dos (o más) veces, por el mismo hecho imponible, en el mismo período de tiempo, y por parte de dos (o más) sujetos con poder tributario.”*⁷⁸

Para poder solucionar los problemas de la doble o múltiple tributación internacional se sugiere celebrar tratados bilaterales o multilaterales que se basen en los siguientes:

b.1. Exención de las rentas obtenidas en el exterior: implica que las rentas que se obtengan en el extranjero están exentas.

b.2. Crédito por impuestos pagados en el exterior (tax credit): consiste en que se puedan deducir los impuestos pagados en el país exterior, de los impuestos donde se tributa originalmente.

b.3. Crédito por impuestos exonerados (tax sparing): es muy similar al sistema anterior, con la adhesión de que además de que se deducen los impuestos pagados en el país extranjero, también se admite que se deduzcan las exenciones que se deberían haber pagado en el estado de la fuente.

⁷⁸ Villegas, Héctor B. *Op. Cit.* Pág 483 y 485.

b.4. Descuento por inversiones en el exterior: de acuerdo a esta solución, se indica que se pueden deducir en el país originario, un porcentaje de la inversión realizada en el país extranjero.⁷⁹

Se puede observar que el artículo que reconoce la prohibición a la múltiple tributación es el 243, de la Ley Fundamental:...

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.

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

Para evidenciar la utilización de la garantía de inconstitucionalidad, para evitar la doble tributación interna, se cita la sentencia del 6 de octubre de 2004, del expediente 361-2003, en que la Corte de Constitucionalidad resolvió: *“En realidad el hecho generador de ambos impuestos es parte del proceso de internación del producto en el territorio nacional, por lo que se cumple el requisito de identidad del hecho generador. Por otra parte, existe identidad en el sujeto pasivo del impuesto, que es la entidad que importa y distribuye el petróleo crudo o los combustibles derivados del petróleo conforme el artículo 18 del Código Tributario, 15, 16 Y 17 de la Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, 5 y 6 inciso primero de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Además, en ambos casos el sujeto activo del impuesto es el Estado; finalmente, ambos impuestos se generan simultáneamente al ingresar los productos al territorio nacional y distribuidos, cumpliéndose, entonces, con todos los supuestos necesarios para que exista doble tributación”*.

⁷⁹ *Ibid.* Págs 487 y 488.

Como se expresó los puntos que deben analizarse para evidenciar la doble tributación son: un mismo hecho generador o hecho imponible, un mismo sujeto pasivo, que sea gravado por el mismo o dos diferentes sujetos con poder tributario y que sea gravado en el mismo evento o período de imposición. Se considera que la Corte de Constitucionalidad realiza un análisis adecuado, toda vez que en el mismo orden expresado, apunta que existe identidad en el hecho imponible que es la internación del producto; igualdad en el sujeto pasivo quien es el importador y distribuidor de los productos de petróleo; paridad en el sujeto activo que es el Estado; y por último identidad en el periodo de imposición que es al ingresar el producto al territorio nacional.

Con los cuatro puntos analizados por la Corte de Constitucionalidad y habiendo discurrido que en ambos impuestos son los mismos, correctamente se determina la existencia de doble tributación y consecuentemente se expulsa del ordenamiento jurídico el artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo.

3.4.6 Principio de No Confiscación

Como protección a la propiedad privada, nace el principio de no confiscación. Se pretende que el contribuyente no tenga que deshacerse o desprenderse de una parte sustancial de su patrimonio para poder satisfacer las cargas tributarias.

Para que no exista confiscación, el tributo debe ser tolerable, si es tan alto que no permite que los contribuyentes puedan ejercer su actividad económica, se está ante un tributo confiscatorio. Por su parte la Corte Suprema Nacional de Argentina, en el fallo 193:373, el 21 de agosto de 1942, acertadamente ha dictaminado que *es confiscatorio lo que excede del límite que “razonablemente puede admitirse como posible de un régimen democrático de gobierno, que ha organizado la*

propiedad con límites infranqueables que excluyen la confiscación de la fortuna privada, ni por vía directa, ni valiéndose de los impuestos.”

Si bien es cierto el principio de no confiscación tiene como naturaleza la de proteger a los particulares, al evitar tributos cuyo *quantum* destruya, denigre o despoje la propiedad, evitando así que el contribuyente pueda soportar la carga tributaria e impidiendo que el mismo pueda ejercer su actividad, el principio es más que eso. Indirectamente protege al Estado de sí mismo, cuando los funcionarios de turno, quienes en aras de elevar los ingresos estatales crean tributos que crean obstáculos, disminuyen o suprimen la industria y el comercio (confiscatorios), al no existir dichas actividades ¿De qué fuente va a obtener el gobierno sus ingresos?

En Argentina, la Corte Suprema Nacional ha fijado un tipo impositivo máximo del 33% que se admitiría como límite de la confiscatoriedad en el impuesto sobre la renta, entendiendo que cualquier excedente es confiscatorio, también ha precisado el mismo porcentaje en el impuesto al patrimonio.⁸⁰

El porcentaje mencionado va a variar de acuerdo a las circunstancias fácticas de cada país, para menos o más. En un país como Guatemala, en que gran parte de la población se proporciona su propia seguridad (mediante la contratación de seguridad privada), servicios de salud, educación, transporte y vivienda, porque el Estado es incapaz o ineficaz en la prestación de esos servicios, ese límite de confiscatoriedad podría encaminarse en ser igual o aún más bajo. Si se considera todos los gastos de naturaleza primaria (que son indispensables y no ostentosos) que debe hacer un guatemalteco podría ser que un tipo impositivo que supere ese límite haría el tributo confiscatorio (pero probarlo no es objeto de la presente tesis).

⁸⁰ García Vizcaíno, Catalina. *Op. Cit.* Pág 283.

En otro país como Suecia, en que gran parte de la población utiliza el transporte, servicios de salud, educación, seguridad y en algunos casos vivienda subsidiada o proporcionada por el Estado, servicios que tienen fama mundial de ser eficientes, los particulares necesitan menos para vivir porque sus necesidades básicas están garantizadas por parte del gobierno, en ese caso el límite de confiscatoriedad podría ser más tolerable.

Pero no solo un tributo puede ser considerado como confiscatorio, si bien es cierto esa es la tendencia más aceptada y así se ha interpretado en Guatemala ¿Qué pasa si la sumatoria de todos los tributos en un país aniquila la propiedad privada? En ese caso estaríamos ante una confiscatoriedad por acumulación de tributos, porque la capacidad contributiva solo es una y no está diseñada para cada tributo en particular.

Respecto a la acumulación de gravámenes, Villegas considera que *“un contribuyente afectado por una presión insoportable de gravámenes debe tener acción para defenderse, pudiendo argumentar que la aplicación sobre él de múltiples gravámenes que afectan su capacidad contributiva exceden esa capacidad, detraen su patrimonio y le impiden ejercer su actividad.”*⁸¹ A esa tesis, se considera apropiado añadirse, indicando que en determinado momento mediante una interpretación extensiva, la Corte de Constitucionalidad podría pronunciarse favorablemente al respecto.

El principio que se está desarrollando, puede observarse en el artículo 41 constitucional: *“Protección al derecho de propiedad. Por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna. Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.”* También en el 243 del texto *in fine...* *“Se prohíben los tributos confiscatorios”*...

⁸¹ Villegas, Héctor B. *Op. Cit.* Pág 210.

En la ejecutoria de fecha 15 de diciembre de 2003, de los expedientes 1766-2001 181-2002, se puede observar a nivel jurisprudencial el desarrollo del principio tratado, de la siguiente manera: *“lo cual no toma en cuenta que el activo de una empresas tampoco puede constituir parámetro para determinar una real capacidad de pago de un impuesto, pues es evidente que si el activo es lo que se utiliza como insumo fundamental para ciertas actividades comerciales, y constituye un principio de contabilidad generalmente aceptado el mismo puede depreciarse, pretender que con éste se pueda determinar la capacidad de pagar un impuesto, podría generar una situación confiscatoria indirecta de dicho activo.”*

Capítulo 4.

Análisis, presentación y discusión de resultados

El presente estudio inició con el capítulo de control constitucional, del cual se pudo determinar que el sistema que utiliza Guatemala es el mixto y pudo evidenciarse las diferencias entre la inconstitucionalidad general y en caso concreto. También se trataron contenidos trascendentales como lo es la generalidad de los supuestos del caso normativo y la tergiversación como causa de inconstitucionalidad.

El segundo capítulo reguló principalmente los derechos reales y demás actos que causan inscripciones, anotaciones u operaciones en los registros de los inmuebles. En los casos que un mismo derecho real puede causar diferentes inscripciones, se dividió el mismo, como es el caso del derecho real de propiedad que se traduce en los indicadores del 4.1.1 al 4.1.6.

En los casos de que los derechos reales solo causan un tipo de inscripciones, anotaciones u operaciones están el usufructo, la hipoteca, el uso y la habitación, que originan los indicadores 4.1.7, 4.1.12, 4.1.13 y 4.1.14 respectivamente. Respecto a las medidas cautelares a esta se le atribuye el 4.1.9.

La servidumbre se consideró que causaba inscripciones de diferentes tipos que eran menester analizar, anotadas en los indicadores 4.1.10 y 4.1.11. Por último están las que causan inscripciones u anotaciones *sui generis* que justifican los indicadores 4.1.8 y 4.1.15.

En el tercer capítulo, se desarrollaron temas generales tributarios que permiten identificar el sujeto pasivo de cada contrato o acto jurídico y los principios de

justicia tributaria, que a su vez permiten identificar si alguno o varios son tergiversados o violados.

Como piedra angular de la presente investigación jurídico-comparativa, se utilizan dos cuadros de cotejo. En los mismos se examinan los indicadores para que las unidades de análisis revelen de forma cualitativa si existe generalidad en los supuestos del caso normativo. La utilización de los casos examinados obedece al marco teórico de la investigación y se justifican en los siguientes párrafos.

Los cuadros se marcan, si se estima que existe distinción entre el sujeto pasivo del impuesto único sobre inmuebles y la persona obligada a realizar la inscripción u anotación, de acuerdo a cada figura jurídica analizada, en el apartado del artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala y si se marcaron en ese, se marcan en el artículo 243 del mismo cuerpo legal, por razones que se expresan posteriormente. En este orden de ideas, si la mayoría de cuadros son marcados, existe generalidad de los supuestos del caso normativo.

Es importante aclarar, que lo que se analizan son normas, pero se le nombra de acuerdo a su figura legal, para que exista facilidad en su lectura. Por ejemplo, al mencionar la anotación de litis se analiza el artículo 526 del Código Procesal Civil y Mercantil, el embargo el 527 del Código Procesal Civil y Mercantil, la hipoteca el 822 al 858 del Código Civil, etc. Así que no se están analizando circunstancias fácticas.

Por último, se entra al asunto toral de la investigación, el cumplimiento de los objetivo, principalmente analizar la inconstitucionalidad del artículo 57 "A" de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

CUADRO DE COTEJO
INCONSTITUCIONALIDAD GENERAL

Unidades de Análisis Indicadores	Tergiversación al artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala	Violación al artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala
4.1.1 Contratos traslativos de dominio		
4.1.2 Contrato de constitución de usufructo	X	X
4.1.3 Inmovilización		
4.1.4 Embargo	X	X
4.1.5 Servidumbres forzosas	X	X
4.1.6 Servidumbres de energía eléctrica	X	X
4.1.7 Acreedores hipotecarios	X	X
4.1.8 Derecho real de uso	X	X
4.1.9 Derecho real de habitación	X	X
4.1.10 Anotación de acuerdo al inciso 4, del artículo 1149 del Código Civil	X	X

4.1.1 Contratos traslativos de dominio

En este tipos de contratos se traslada la propiedad de un bien inmueble a cambio de un precio, otro bien, por acto de liberalidad, para incorporarlo a un contrato, a cambio de acciones, para finalizar un litigio, en pago por una deuda, etc.. Como el tema se trata de inmuebles, la escritura pública traslativa de dominio debe ser inscrita (artículo 1576 del Código Civil).

El efecto del contrato de compraventa es que exista un nuevo propietario, en este caso no existe inconstitucionalidad porque la persona que necesita la inscripción es el nuevo propietario lo que es conteste con el sujeto pasivo del Impuesto Único sobre Inmuebles.

4.1.2 Contrato de constitución de usufructo

En los contratos de constitución de usufructo, la persona que necesita que se inscriba el instrumento en el Registro General de la Propiedad es el usufructuario, quien de acuerdo al artículo 8 de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles es contribuyente cuando el Estado es quien otorga el usufructo.

Hay que reflexionar que en el artículo 9 le da la calidad de responsable al usufructuario, sin mencionar si es de bienes del Estado o privados, siempre que el usufructo esté inscrito en matrícula fiscal.

Por lo anterior hay que analizar la temporalidad del asunto. Para poder registrar al usufructuario en matrícula fiscal, primero hay que inscribir el usufructo, por lo tanto, ya que el usufructuario no es el sujeto pasivo del impuesto único sobre inmuebles ni responsable en ese momento, existe violación.

4.1.3 Inmovilización

En la inmovilización el propio propietario solicita que se inmovilice su inmueble por un plazo máximo de 3 años, aquí no existe ninguna discusión, ya que queda claro que solo hay una persona que puede hacerlo y es conteste con el sujeto pasivo del impuesto único sobre inmuebles, por lo que no existe inconstitucionalidad.

4.1.4 Embargo

La persona que va a realizar un embargo sobre el registro de un inmueble, obviamente no es el sujeto pasivo del impuesto único sobre inmuebles. No tiene lógica que el propietario, poseedor o usufructuario de bienes del Estado embargue un bien inmueble del cual es titular.

En todos los casos en que la persona que gestiona el embargo, tiene que pagar el impuesto único sobre inmuebles, de quien generalmente será su deudor, hay vicio de inconstitucionalidad.

Lo anterior es sin mencionar que estar insolvente en el pago del impuesto *in fine* puede ser una práctica de las personas morosas, para que sus bienes no sean embargados.

4.1.5 Servidumbres forzosas

Las servidumbres forzosas llegan hasta el punto en que un juez debe firmar la escritura de servidumbre en nombre de los dueños del predio sirviente, en este caso los que promueven la servidumbre forzosa no son los mismos que el sujeto pasivo del impuesto único sobre inmuebles.

Claro que el demandado puede firmar la escritura para que el juez no lo haga en su rebeldía, empero, el promoviente tiene que seguir un juicio de cognición para que se declare su derecho y uno de ejecución para hacerlo valer.

Una vez terminado ambos juicios, que pueden llegar a ser muy engorrosos, el dueño del predio dominante tendría que pagar el Impuesto Único sobre Inmuebles del predio sirviente para poder inscribir el contrato de servidumbre forzosa en el Registro General de la Propiedad, habiendo una clara irrupción entre quien

legalmente es el sujeto pasivo del impuesto referido y quien se ve obligado a pagarlo, acaeciendo un caso de inconstitucionalidad.

4.1.6 Servidumbres de energía eléctrica

La constitución de la servidumbre para la conducción de energía eléctrica inicia con la petición para otorgamiento de la autorización para prestar servicios de transporte y de distribución final de electricidad, dirigida al Ministerio de Energía y Minas, que es el único Ministerio que interviene en este procedimiento (artículo 13 de la Ley General de Electricidad). Una vez otorgada la autorización, esta debe ser adjuntada a la solicitud de necesidad de constitución de servidumbre para la conducción de energía eléctrica, la cual es dirigida al Ministerio (artículo 35 de la Ley *in fine*).

Contando con la autorización para constituir la servidumbre, puede darse por dos vías. La primera, de común acuerdo con el dueño del predio sirviente se fija el monto de la indemnización, demás condiciones y se suscribe la escritura pública de constitución de servidumbre para la conducción de energía eléctrica (artículo 37 de la Ley citada).

En la segunda, se utiliza ya sea porque no se logró localizar al dueño del predio sirviente para solicitar su consentimiento o este no quiere manifestarlo. Si no se logra localizar, se acude al citado Ministerio para que autorice, debiéndose colocar avisos en la finca y en la Municipalidad de la jurisdicción correspondiente (artículo 39 de la Ley citada). En caso de que si se le localiza, el Ministerio le debe notificar respecto a la intención de constituir la servidumbre (artículo 36 de la Ley citada).

En caso se manifieste oposición por el dueño de la finca, independientemente si se enteró por los avisos o mediante la notificación, el interesado adjudicatario debe hacerlo constar mediante acta notarial, dicha acta debe ser adjuntada a un memorial que solicita la procedencia de la constitución de la servidumbre, el

Ministerio deberá dentro de cinco días de recibido el memorial dar audiencia por cinco días al dueño del predio sirviente, para que se manifieste sobre su oposición (artículo 40 de la Ley *in fine*).

Al vencimiento del plazo de la audiencia, el Ministerio debe resolver declarando procedente o improcedente la servidumbre legal de utilidad pública. Si se declara la procedencia, el Ministerio deberá extender certificación al adjudicatario para que este acuda ante Juez de Primera Instancia del Ramo Civil del departamento donde se encuentra ubicada la potencial finca sirviente. Aquí el juez debe resolver sobre la procedencia o improcedencia de la constitución de la servidumbre, mediante un proceso en incidente (artículo 41 de la Ley citada).

Si el juez declara la procedencia de la servidumbre, deberá fijar un plazo de cinco días para que el dueño del predio sirviente firme la escritura de constitución de servidumbre, de no hacerlo lo hará el juez en su rebeldía dentro de cinco días después del plazo anterior (artículo 43 de la Ley referida).

Independientemente, si se firmó la escritura de constitución de servidumbre para la conducción de energía eléctrica con la voluntad del dueño del predio sirviente o lo hizo el juez en rebeldía de este, el resultado es el mismo. Entonces, quien goza de la servidumbre no es el sujeto pasivo del impuesto único sobre inmuebles, el cual debe estar solvente para inscribir la servidumbre, por ende, existe inconstitucionalidad general.

4.1.7 Acreedores hipotecarios

El propietario, poseedor o usufructuario de un bien inmueble no puede hipotecar a favor de sí mismo el bien, por lo tanto, hay discrepancia entre el acreedor hipotecario y el sujeto pasivo del impuesto único sobre inmuebles.

Al ser el acreedor hipotecario un tercero, no tendría sentido que este se vea forzado a pagar el impuesto único sobre inmuebles del inmueble dado en garantía, toda vez que por ser acreedor de una deuda respaldada con un inmueble, no lo hace propietario, poseedor o usufructuario del mismo, lo que desemboca que en este caso exista vicio de inconstitucionalidad.

4.1.8 Derecho real de uso

Para determinar quién es el sujeto pasivo se toma como fundamental que la posesión y el uso son dos figuras distintas y por lo tanto por la existencia del uso no puede calificarse que haya posesión. Para reforzar esta postura podría remitirse al artículo 9 de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles: “Responsables solidarios del pago del impuesto. Son responsables solidarios y mancomunados con los contribuyentes referidos en el artículo anterior, por el pago del impuesto: ...

Los usufructuarios de bienes inmuebles inscritos como tales en la matrícula fiscal; y, ...”

En el artículo *in fine* se establece claramente que en el caso del usufructo, los usufructuarios son responsables cuando estén inscritos como tales en matrícula fiscal, por lo tanto, teniendo dicho derecho real mayores facultades que el de uso, también tendría que existir una norma que estipulara que es responsable el usuario inscrito en matrícula fiscal, que no existe. También es importante acotar que no califica al usufructuario como contribuyente sino como responsable, y en la segunda postura se inclina a calificarlo como contribuyente, que es un tema que por vía de la reserva de ley absoluta debe estar muy claro en la legislación.

Por último también se podría apoyar esta postura, señalando que el artículo 8 de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles contiene: “*Sujetos del impuesto. Para los efectos de las obligaciones establecidas en la presente ley, son contribuyentes*

las personas propietarias o poseedoras de bienes inmuebles y los usufructuarios de bienes del Estado.”

Haciendo hincapié en la parte de “*propietarias o poseedoras*”, lo cual es disyuntivo entendiéndose que no hay dos sujetos pasivos, por lo que se podría entender que cuando hay confusión entre si es el propietario o el poseedor, debe prevalecer la propiedad por ser de mayor relevancia; por estimar que el apartado de la posesión se incluyó en los casos en que no están registrados los inmuebles y únicamente se les califica como poseedores; por constar en los registros públicos; y hasta cierto punto abarcar a la posesión. El autor de la presente tesis se adhiere a la primera postura y en ésta existe vicio de inconstitucionalidad general, la segunda postura se explica en el cuadro de cotejo 2 del presente capítulo.

4.1.9 Derecho real de habitación

Para determinar quién es el sujeto pasivo se toma como primordial que la posesión y la habitación son dos figuras distintas y por lo tanto por la existencia de la habitación no puede calificarse que haya posesión. Para reforzar esta postura podría remitirse al artículo 9 de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles: “Responsables solidarios del pago del impuesto. Son responsables solidarios y mancomunados con los contribuyentes referidos en el artículo anterior, por el pago del impuesto: ...

Los usufructuarios de bienes inmuebles inscritos como tales en la matrícula fiscal; y, ...”

En el artículo *in fine* se establece claramente que en el caso del usufructo, los usufructuarios son responsables cuando estén inscritos en matrícula fiscal, por lo tanto, teniendo dicho derecho real mayores facultades que el de habitación, también tendría que existir una norma que estipulara que es responsable el habitacionista inscrito en matrícula fiscal, que no existe. También es importante

acotar que no califica al usufructuario como contribuyente sino como responsable, y en la segunda postura se inclina a calificarlo como contribuyente, que es un tema que por vía de la reserva de ley absoluta debe estar muy bien definido en la legislación.

Por último también se podría apoyar esta postura, señalando que el artículo 8 de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles contiene: “*Sujetos del impuesto. Para los efectos de las obligaciones establecidas en la presente ley, son contribuyentes las personas propietarias o poseedoras de bienes inmuebles y los usufructuarios de bienes del Estado.*”

Haciendo hincapié en la parte de “*propietarias o poseedoras*”, lo cual es disyuntivo entendiéndose que no hay dos sujetos pasivos, por lo que se podría entender que cuando hay confusión entre si es el propietario o el poseedor, debe prevalecer la propiedad por ser de mayor relevancia; por estimar que el apartado de la posesión se incluyó en los casos en que no están registrados los inmuebles y únicamente se les califica como poseedores; por constar en los registros públicos; y hasta cierto punto abarcar a la posesión. El autor de la presente tesis se adhiere a la primera postura y en ésta existe vicio de inconstitucionalidad general, la segunda postura se explica en el cuadro de cotejo 2 del presente capítulo.

4.1.10 Anotación de acuerdo al inciso 4, del artículo 1149 del Código Civil

El inciso 4 del artículo 1149 del Código Civil engloba situaciones de diferente naturaleza como son: el que demandare la declaración o presunción de muerte, la incapacidad por interdicción, la posesión de los bienes del ausente, o que se modifique la capacidad civil de las personas en cuanto a la libre disposición de sus bienes.

Claramente el que demanda la declaración de presunción de muerte, la incapacidad por interdicción o que se modifique la capacidad civil de una persona en cuanto a la libre disposición de sus bienes, no es el propietario del inmueble, por lo tanto al ser la persona que promueve estas anotaciones obligada a pagar el impuesto correspondiente, se está ante una inconstitucionalidad general.

En cuanto al que demanda la posesión por ser un tema de anotación ya existe un inmueble inscrito en el Registro General de la Propiedad, por consiguiente, tendría que hacerse caso omiso de la posesión, toda vez que la propiedad es de mayor relevancia; de igual manera se estima que el apartado de la posesión se incluyó en los casos en que no están registrados los inmuebles y únicamente se les califica como poseedores, ya que la ley estipula *propietarias o poseedoras* en su artículo 8; también la propiedad es más importante por constar en los registros públicos; y hasta cierto punto la propiedad abarca la posesión.

También vale la pena señalar, que la ley, entre otros, señala como responsables, en su artículo 9, a los albaceas, representantes de una mortual, herederos o legatarios de los bienes inmuebles; los fiduciarios por los bienes inmuebles administrados en fideicomiso; y los usufructuarios de bienes inmuebles inscritos como tales en la matrícula fiscal.

Las figuras citadas, corresponden a representantes de contratos o situaciones jurídicas, por lo que si la ley califica expresamente a estos como responsables, calificar al que va a tomar posesión de los bienes del ausente que es una situación muy similar a las anteriores, sería crear por analogía un responsable, lo cual sería una violación a la reserva de ley material.

Entrando al tema del cumplimiento de los objetivos de la presente tesis, se comienza con el primer objetivo específico, que es determinar las razones de inconstitucionalidad general del artículo 57 "A" de la Ley del Impuesto al Valor

Agregado. Se concluye que dicho objetivo específico se cumplió y se indica que el artículo 57 “A” referido adolece de inconstitucionalidad.

Los artículos constitucionales violados son el 239 y el 243, el primero porque se tergiversa la norma que ordena que la figura del sujeto pasivo esté contenida en ley, dicha tergiversación acontece al otra norma que es el 57 “A” *in fine*, obligar a personas distintas al sujeto pasivo a pagar el impuesto, que es la obligación principal del sujeto pasivo. Es tergiversación porque existe el artículo 8 de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles entonces no es una violación directa, pero es por la vía indicada ya que el 57 “A” le da un efecto diferente a la normativa para que trastocar el artículo 239 constitucional y que alguien distinto pague el tributo, aún existiendo el artículo 8 citado.

El segundo se viola, porque siendo el sujeto pasivo el que goza de la capacidad contributiva para hacer frente al pago del impuesto que se le ha atribuido, si otra persona es obligada a pagarla, ésta no es quien goza de la capacidad contributiva y no realizó el hecho generador revelador de dicha capacidad.

En otras palabras, si por otra norma, se obliga a alguien que no es el sujeto pasivo del tributo a pagar el mismo, se incurre en una tergiversación del mandato constitucional contenido en el artículo 239 citado y la norma que tiene dicho efecto, que en este caso es el artículo 57 “A” citado adolece de inconstitucionalidad parcial. En este caso efectivamente se obliga a personas distintas al sujeto pasivo del impuesto único sobre inmuebles a pagarlo. Esto no es constitucionalmente viable, toda vez que el mandato constitucional exige que se incluya en la ley tributaria al sujeto pasivo, y este es el único que puede quedar obligado al pago del tributo.

Se indica nuevamente que el artículo 243 del mismo cuerpo es violado porque entendiéndose que si el sujeto pasivo es la persona obligada a pagar el tributo por

realizar el hecho generador que es revelador de capacidad contributiva o quien goza de la riqueza suficiente para afrontar el pago del tributo, si persona diferente a este es forzada al pago de un tributo, hay una violación al principio de capacidad contributiva. Toda vez que a este tercero de la obligación tributaria, no se le midió correctamente su aptitud para afrontar al pago del tributo.

Como se determinó que la mayoría de cuadros fueron marcados, es inconstitucionalidad general. La razón por la que se indica que hay inconstitucionalidad general, es porque se da la generalidad de los supuestos del caso normativo, en las siguientes figuras: usufructo, embargo, servidumbres forzosas, servidumbres de energía eléctrica, hipoteca, uso, habitación y la anotación de acuerdo al inciso 4 del artículo 1149 del Código Civil

Entonces las excepciones de la regla y los casos menos frecuentes serían: los contratos traslativos de dominio y la inmovilización.

Se puntualiza que el artículo 57 "A" referido adolece de inconstitucionalidad general parcial únicamente en el párrafo que se señala: *"y el Registro General de la Propiedad, además de la obligación anterior, debe exigir la presentación del recibo de pago que corresponda al último trimestre vencido del Impuesto Único Sobre Inmuebles, requisito sin el cual no se efectuarán las inscripciones, anotaciones u operaciones en los mismos en tanto no se subsane."*

La primera parte de ese artículo no es antagónica con el texto constitucional, dado que con la frase: *"cuando corresponda"*, crea la armonía necesaria, como se puede observar: *"Los Registros Públicos están obligados a exigir la presentación del documento en que conste el pago del impuesto establecido en esta Ley, cuando corresponda"*.

En cuanto al segundo objetivo específico, analizar los actos más comunes que originan una inscripción o anotación en el registro de un inmueble, de igual manera se considera cumplido ya que se pudo determinar que dichos actos son los siguientes: embargo, servidumbres, hipoteca, uso, habitación, anotaciones de acuerdo al artículo 1149 del Código Civil, anotaciones judiciales, contratos traslativos de dominio, inmovilización y usufructo.

En cuanto a determinar qué actos son los más comunes, se hizo de acuerdo a la experiencia del autor de la presente tesis, por lo que se trata de un criterio subjetivo.

Finalmente, se arriba a la pregunta central de la investigación: ¿Es inconstitucional, parcialmente, el artículo 57 "A" de la Ley del Impuesto al Valor Agregado? A dicha pregunta se responde sí, está viciada de inconstitucionalidad general parcial, por las razones expuestas.

CONCLUSIONES

1. La segunda parte del artículo 57 “A” de la Ley del Impuesto al Valor agregado adolece de inconstitucionalidad general parcial por tergiversar el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, ya que en la generalidad de los supuestos del caso normativo no existe identidad entre el sujeto pasivo y la persona que se ve obligada a pagar un tributo.
2. El artículo 57 “A” citado, también adolece de inconstitucionalidad general parcial por violar el artículo 243 de la *Carta Magna*, toda vez que obliga a una persona a pagar un tributo respecto al cual no se le ha hecho una medición de la capacidad contributiva que ostenta para pagarlo.
3. Existe la generalidad de los supuestos del caso normativo, dentro del artículo 57 “A” citado, en que hay falta de identidad entre la persona obligada al pago del impuesto único sobre inmuebles y el verdadero sujeto pasivo, ya que estos son: usufructo, embargo, servidumbres forzosas, servidumbres de energía eléctrica, hipoteca, uso, habitación y la anotación de acuerdo al inciso 4 del artículo 1149 del Código Civil.
4. Las excepciones del supuesto del caso normativo, dentro del artículo 57 “A” referido, en que sí hay identidad entre el sujeto pasivo del Impuesto Único sobre Inmuebles y quien se ve obligado a pagarlo son: los contratos traslativos de dominio y la inmovilización. Ya que estas figuras son sustancialmente menos que los casos en que si hay distinción entre la persona obligada al impuesto único sobre inmuebles y quien efectivamente es el sujeto pasivo de ese impuesto, no son suficientes para darle validez constitucional abstracta a dicho artículo.

RECOMENDACIONES

1. Que se reforme el artículo 57 “A” de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, sugiriendo que se elimine la segunda parte para que el mismo quede así: *“Obligación de los Registros Públicos. Los Registros Públicos están obligados a exigir la presentación del documento en que conste el pago del impuesto establecido en esta Ley, cuando corresponda.”*
2. Se realice una reforma al artículo 69 del Código de Notariado, en que el mismo que así: *El Registro General de la Propiedad, debe exigir la presentación del recibo de pago que corresponda al último trimestre vencido del Impuesto Único Sobre Inmuebles, en los casos en que se pretendan inscribir contratos traslativos de dominio.*
3. En caso no se reforme el artículo 57 “A” de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y se plantea inconstitucionalidad general parcial en contra del mismo, con los argumentos expuestos en la presente tesis, la misma se declare con lugar y se elimine del ordenamiento jurídico la parte que establece: *“y el Registro General de la Propiedad, además de la obligación anterior, debe exigir la presentación del recibo de pago que corresponda al último trimestre vencido del Impuesto Único Sobre Inmuebles, requisito sin el cual no se efectuarán las inscripciones, anotaciones u operaciones en los mismos en tanto no se subsane.”*

REFERENCIAS

1. Bibliográficas

- 1.1 Aguirre Godoy, Mario. *Derecho Procesal Civil de Guatemala, Tomo I*. Guatemala. Centro Editorial Vile. 1973.
- 1.2 Aguirre Godoy, Mario. *Derecho Procesal Civil. Tomo II Volumen 1*. Guatemala. Centro Editorial Vile. 2004.
- 1.3 Almengor López, Ileana Patricia. *Principio De Capacidad Contributiva En Las Leyes Tributarias Guatemaltecas*. Guatemala. Tesis de Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad Rafael Landívar.
- 1.4 Alvarado Sandoval, José Alejandro y Ottoniel López Cruz. *Derecho Tributario y legislación fiscal*. Guatemala. Editorial Serviprensa. 2012
- 1.5 Balladares Saballos, Reynaldo. *Lecciones Fundamentales de Derecho Tributario*. Nicaragua. [s.c.e]. 2013.
- 1.6 Brañas, Alfonso. *Manual de Derecho Civil*. Guatemala. Editorial Estudiantil Fénix. 2005.
- 1.7 Carral y de Teresa, Luis. *Derecho Notarial y Derecho Registral*. Argentina. Editorial Porrúa, S.A. 1978. 4ta edición.
- 1.8 Carrasco Iriarte, Hugo. *Derecho Fiscal*. Tomo I. México. Iure editors. 2001.

- 1.9 Catalunya, Consell Consultiu y otros. *Constitución y justicia constitucional: jornadas de derecho constitucional en Centroamérica*. España. Editora Rosa Esteve i Associats. 2008
- 1.10 Couture, Eduardo J. *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*. Argentina. Ediciones Depalma. 1977.
- 1.11 De Juano, Manuel. *Curso de Finanzas y Derecho Tributario, Tomo II, El sistema Tributario y los tributos en particular*. Argentina. Editorial Molachino. 1971. Segunda edición.
- 1.12 Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. México. Editorial Limusa. 1998. Tercera Edición
- 1.13 Flores Juárez, Juan Francisco. *Constitución y Justicia Constitucional/Apuntamientos*. Guatemala. [s.c.e.] 2005.
- 1.14 García Becerra, José Antonio. *Los Medios de Control Constitucional en México*. México. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. 2001.
- 1.15 García Macho, Ricardo. *Reserva de ley y potestad reglamentaria*. España. Editorial Ariel. 1988.
- 1.16 García Vizcaíno, Catalina. *Derecho Tributario, Consideraciones Económicas y Jurídicas, Tomo I, Parte General*. Argentina. Editorial Depalma. 1996.
- 1.17 Granados, Tuncho. *El compendio del contribuyente*. Guatemala. Ediciones Fiscales, S.A. 2009.

- 1.18 Giuliani Fonrouge, Carlos M y otros. *Derecho Financiero, Volumen I*. Argentina. Editorial Depalma. 1997. Sexta Edición.
- 1.19 Jarach, Dino. *El Hecho Imponible, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*. Argentina. Editorial Abeledo-Perrot. 1996. Tercera Edición.
- 1.20 Martín, José María y Guillermo F. Rodríguez Usé. *Derecho Tributario General*. Argentina. Editorial Depalma. 1995. Segunda edición.
- 1.21 Melendez Amado, Olga María. *Los principios tributarios en la legislación guatemalteca*. Guatemala. 1989. Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad Rafael Landívar.
- 1.22 Menéndez Moreno, Alejandro. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*. España. Editorial Lex Nova. 2009. Décima Edición.
- 1.23 Musto, Jorge Néstor. *Derechos Reales, Tomo I*. Argentina. Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma. 2000.
- 1.24 Musto, Jorge Néstor. *Derechos Reales, Tomo II*. Argentina. Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma. 2000.
- 1.25 Nájera Farfán, Mario Efraín. *Derecho Procesal Civil Práctico (El juicio ordinario)*. Guatemala. [s.c.e]. 1981.
- 1.26 Olaso J. Luis María. *Manuales de Derecho, Tomo II*. Venezuela. 1994. Universidad Católica Andres Bello. Grafi Sistemas S.A.

- 1.27 Ossorio, Manuel. *Diccionario de Ciencias Políticas, Jurídicas y Sociales*. Argentina. Editorial Heliasta. 2008.
- 1.28 Ovalle Favela, José. *Derecho Procesal Civil*. México. Editorial Colección de Textos Jurídicos Universitarios. 1991. 4ta edición.
- 1.29 Pereira-Orozco, Alberto y Marcelo Pablo E. Richter. *Derecho Constitucional*. Guatemala. Ediciones de Pereira. 2008. Cuarta Edición.
- 1.30 Pereira-Orozco, Alberto y otros. *Derecho Procesal Constitucional*. Guatemala. Ediciones de Pereira. 2012. 2da Edición.
- 1.31 Pérez de Ayala, José Luis y Eusebio González. *Curso de Derecho Tributario, Tomo I*. España. Editorial de Derecho Financiero. 1978. Segunda Edición.
- 1.32 Puig Peña, Federico. *Tratado de Derecho Civil Español, Volumen I, Tomo III*. España. Editorial Revista de Derecho Privado. 1972.
- 1.33 Puig Peña, Federico. *Tratado de Derecho Civil Español, Volumen II, Tomo III*. España. Editorial Revista de Derecho Privado. 1972.
- 1.34 Quesada Krieger, Juan José. *La inmovilización de Bienes Inmuebles en Guatemala*. Guatemala. 2011. Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad Francisco Marroquín.
- 1.35 Schradero y otros. *Curso Histórico-Exegético del Derecho Romano, Tomo Primero*. Traducido por Pedro Gómez de la Serna. España. [s.c.e.] 1856. Segunda Edición.

1.36 Smith, Adam. *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. Estados Unidos. Electronic Classic Series by Penn State University. 1997.

1.37 Vasconcelos Méndez, Rubén. *Una Corte de Justicia para la Constitución. Justicia Constitucional y Democracia en México*. México. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. 2010.

1.38 Villegas, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Argentina. Ediciones Depalma. 2001. Séptima Edición.

2. Normativas

2.1 Asamblea Nacional Constituyente. *Constitución Política de la República de Guatemala*. 1985.

2.2 Asamblea Nacional Constituyente. *Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad*. 1985.

2.3 Congreso de la República de Guatemala. *Código de Notariado*. Decreto 314 y sus reformas. 1946.

2.4 Congreso de la República de Guatemala. *Código Tributario*. Decreto Número 6-91 y sus reformas. 1991.

2.5 Congreso de la República de Guatemala. *Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando*. Decreto Número 4-2012. 2012.

- 2.6 Congreso de la República de Guatemala. *Ley de Titulación Supletoria*. Decreto Número 49-79 y sus reformas. 1979.
- 2.7 Congreso de la República de Guatemala. *Ley del Impuesto al Valor Agregado*. Decreto Número 27-92 y sus reformas. 1992.
- 2.8 Congreso de la República de Guatemala. *Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles*. Decreto Número 15-98. 1998.
- 2.9 Congreso de la República de Guatemala. *Ley del Organismo Judicial*. Decreto Número 2-89. 1989.
- 2.10 Jefe de Gobierno de la República. *Código Civil*. Decreto Ley 106. 1963.
- 2.11 Jefe de Gobierno de la República. *Código Procesal Civil y Mercantil*. Decreto Ley 107. 1963.
- 2.12 Presidente de la República de Guatemala. Decreto Presidencial 108. 1954.
- 2.13 Presidente de la República de Guatemala. Decreto Presidencial 454. 1955.
- 2.14 Presidente de la República de Guatemala. Decreto Presidencial 578. 1956.
- 2.15 Presidente de la República de Guatemala. *Reglamento de los Registros de la Propiedad*. Acuerdo Gubernativo 30-2005. 2005.
- 2.16 Corte de Constitucionalidad. Expediente 289-88. Sentencia de fecha 30 de diciembre de 1988.

- 2.17 Corte de Constitucionalidad. Expediente 280-90. Sentencia de fecha 19 de octubre de 1990.
- 2.18 Corte de Constitucionalidad. Expedientes Acumulados 269-92, 326-92, 352-92 y 41-93. Sentencia de fecha 11 de febrero de 1994.
- 2.19 Corte de Constitucionalidad. Expediente 186-95. Sentencia de fecha 28 de septiembre de 1995.
- 2.20 Corte de Constitucionalidad. Expediente 15-97. Sentencia de fecha 6 de julio de 1997.
- 2.21 Corte de Constitucionalidad. Expediente 498-99. Sentencia de fecha 14 de octubre de 1999.
- 2.22 Corte de Constitucionalidad. Expediente 952-2000. Sentencia de fecha 24 de julio de 2001.
- 2.23 Corte de Constitucionalidad. Expedientes acumulados 1766-2001 y 181-2002. Sentencia de fecha 15 de diciembre de 2003.
- 2.24 Corte de Constitucionalidad. Expedientes Acumulados 491-2002, 678-2002, 708-2002 y 762-2002. Sentencia de fecha 17 de enero de 2003.
- 2.25 Corte de Constitucionalidad. Expediente 361-2003. Sentencia de fecha 6 de octubre de 2004.
- 2.26 Corte de Constitucionalidad. Expediente 641-2003. Sentencia de fecha 31 de julio de 2003.

- 2.27 Corte de Constitucionalidad. Expedientes acumulados 1060 y 1063 del 2003. Sentencia de fecha 23 de octubre de 2003.
- 2.28 Corte de Constitucionalidad. Expediente 3458-2010. Sentencia de fecha 19 de enero de 2011.
- 2.29 Corte de Constitucionalidad. Expediente 929-2012. Sentencia de fecha 12 de febrero de 2013
- 2.30 Corte de Constitucionalidad. Expediente 3067-2012. Sentencia de fecha 4 de julio de 2013.
- 2.31 Corte de Constitucionalidad. Expediente 3898-2012. Sentencia de fecha 26 de noviembre de 2013.
- 2.32 Tribunal Constitucional de España. Expediente 70-1991. Sentencia de fecha 8 de abril de 1991.
- 2.33 Tribunal Constitucional de España. Expediente 308-1994. Sentencia de fecha 21 de noviembre de 1994.
- 2.34 Tribunal Constitucional de España. Expediente 289-2000. Sentencia de fecha 20 de noviembre de 2000.

3. Electrónicas

- 3.1 Artículos. *Dos principios de imposición: Legalidad y Capacidad Contributiva.*
Diario Judicial. Argentina. 2003.

http://www.diariojudicial.com/contenidos/2003/10/07/noticia_0001.html Fecha de consulta: 04.06.2013.

3.2 Comunitario. Hernández, Manuel. *Aumenta 38% cobro del IUSI*. Guatemala. 2012. Disponible en: http://www.prensalibre.com/noticias/comunitario/Aumenta-cobro-IUSI_0_788321178.html Fecha de consulta: 26.11.2013

3.3 Diccionario de la lengua española. *Diccionarios*. Real Academia Española. 2015. Disponible en: <http://www.rae.es/> Fecha de consulta: 13.02.2015

3.4 Sistema Argentino de Información Jurídica. Tozzini, Gabriela Inés. *El principio de legalidad y reserva de ley en materia tributaria*. Argentina. 2012. http://www1.infojus.gov.ar/doctrina/dacj060032-tozzini-principio_legalidad_reserva_ley.htm;jsessionid=13nbb3c9h3xfvpc3hcir1dau2?0&bsrc=cj Fecha de consulta: 04.06.2013.

4. Otras Referencias

4.1 Ruiz, Carla Mares. Los Principios Tributarios Constitucionales Y Los Pagos A Cuenta. *Revista De Derecho*. 2008.

ANEXO

CUADRO DE COTEJO INCONSTITUCIONALIDAD GENERAL

Unidades de Análisis Indicadores	Tergiversación al artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala	Violación al artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala
1.1 Contrato traslativo de dominio		
1.2 Contrato de constitución de usufructo		
1.3 Inmovilización		
1.4 Embargo		
1.5 Servidumbres forzosas		
1.6 Servidumbres de energía eléctrica		
1.7 Acreedores hipotecarios		
1.8 Derecho real de uso		
1.9 Derecho real de habitación		
1.10 Anotación de acuerdo al inciso 4, del artículo 1149 del Código Civil		