

**UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR**  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

"ANÁLISIS JURÍDICO DOCTRINARIO DEL PRINCIPIO DE JUSTICIA Y EQUIDAD TRIBUTARIA EN  
LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO ÚNICO SOBRE INMUEBLE."

TESIS DE GRADO

**ELMER CIRILO CANASTUJ TUMAX**  
CARNET 970720-32

QUETZALTENANGO, FEBRERO DE 2021  
CAMPUS DE QUETZALTENANGO

**UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR**  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

"ANÁLISIS JURÍDICO DOCTRINARIO DEL PRINCIPIO DE JUSTICIA Y EQUIDAD TRIBUTARIA EN LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO ÚNICO SOBRE INMUEBLE."

TESIS DE GRADO

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

POR  
**ELMER CIRILO CANASTUJ TUMAX**

PREVIO A CONFERÍRSELE  
LOS TÍTULOS DE ABOGADO Y NOTARIO Y EL GRADO ACADÉMICO DE LICENCIADO EN CIENCIAS  
JURÍDICAS Y SOCIALES

QUETZALTENANGO, FEBRERO DE 2021  
CAMPUS DE QUETZALTENANGO

## **AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR**

RECTOR: P. MYNOR RODOLFO PINTO SOLÍS, S. J.  
VICERRECTORA ACADÉMICA: MGTR. LESBIA CAROLINA ROCA RUANO  
VICERRECTOR DE INVESTIGACIÓN Y PROYECCIÓN: LIC. JOSÉ ALEJANDRO ARÉVALO ALBUREZ  
VICERRECTOR DE INTEGRACIÓN UNIVERSITARIA: MGTR. MYNOR RODOLFO PINTO SOLÍS  
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO: MGTR. JOSÉ FEDERICO LINARES MARTÍNEZ  
SECRETARIO GENERAL: DR. LARRY AMILCAR ANDRADE - ABULARACH

## **AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

DECANO: DR. HUGO ROLANDO ESCOBAR MENALDO  
VICEDECANA: MGTR. HELENA CAROLINA MACHADO CARBALLO  
SECRETARIO: LIC. CHRISTIAN ROBERTO VILLATORO MARTÍNEZ

## **NOMBRE DEL ASESOR DE TRABAJO DE GRADUACIÓN**

LIC. FRANCISCO MESA DAVILA

## **TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN**

MGTR. MAGDALY SIOMARA DE LEÓN ULIN

## **AUTORIDADES DEL CAMPUS DE QUETZALTENANGO**

DIRECTOR DE CAMPUS:	P. MYNOR RODOLFO PINTO SOLIS, S.J.
SUBDIRECTORA ACADÉMICA:	MGTR. NIVIA DEL ROSARIO CALDERÓN
SUBDIRECTORA DE INTEGRACIÓN UNIVERSITARIA:	MGTR. MAGALY MARIA SAENZ GUTIERREZ
SUBDIRECTOR ADMINISTRATIVO:	MGTR. ALBERTO AXT RODRÍGUEZ
SUBDIRECTOR DE GESTIÓN GENERAL:	MGTR. CÉSAR RICARDO BARRERA LÓPEZ

Quetzaltenango, 20 de noviembre de 2019

Msc. Nelly de León  
Coordinadora Facultativa  
Universidad Rafael Landívar  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Campus de Quetzaltenango

Respetable Licenciada:

Reciba un atento saludo, deseándole éxitos en sus actividades cotidianas.

Por este medio le informo que el estudiante de esta Facultad: **Elmer Cirilo Canastuj Tumax**, carnet número **97072032**, ha concluido satisfactoriamente el proceso de elaboración del proyecto de tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales, titulado: *"Análisis jurídico doctrinario del principio de justicia y de equidad tributaria en la aplicación del Impuesto Único sobre Inmueble"*, del cual fui nombrado Asesor.

Sin otro particular, me suscribo de Usted.



Lic. Francisco Mesa Davila

Catedrático URL 15360

Asesor de Tesis.

c.c. Estudiante y archivo.



Universidad  
Rafael Landívar

Tradición Jesuita en Guatemala

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
No. 072414-2020

### Orden de Impresión

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Grado del estudiante ELMER CIRILO CANASTUJ TUMAX, Carnet 970720-32 en la carrera LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES, del Campus de Quetzaltenango, que consta en el Acta No. 07127-2020 de fecha 30 de enero de 2020, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

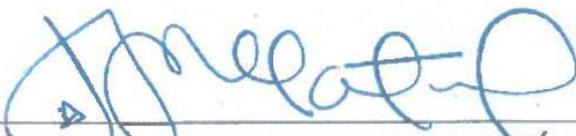
"ANÁLISIS JURÍDICO DOCTRINARIO DEL PRINCIPIO DE JUSTICIA Y EQUIDAD TRIBUTARIA EN LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO ÚNICO SOBRE INMUEBLE."

Previo a conferírsele los títulos de ABOGADO Y NOTARIO y el grado académico de LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Dado en la ciudad de Guatemala de la Asunción, a los 23 días del mes de febrero del año 2021.



Facultad de Ciencias  
Jurídicas y Sociales

  
LIC. CHRISTIAN ROBERTO VILLATORO MARTÍNEZ, SECRETARIO  
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
Universidad Rafael Landívar

## **Dedicatoria**

**A Dios:** Por ser la fuente de alcanzar este triunfo.

**A mis Padres:** En especial a mi papá JUAN JULIAN CANASTUJ YAX, Q. E. P. D. y que Dios lo tenga en su Santa Gloria.

**A mi Familia:** En Especial a mis Hijos: Elmer Aarón Canastuj Chan, Julián Fernando Canastuj Chan y Marco Fabián Canastuj Chan.

## Índice

	Pág.
<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>1</b>
<b>CAPÍTULO I.....</b>	<b>4</b>
<b>NOCIONES GENERALES DE DERECHO TRIBUTARIO.....</b>	<b>4</b>
1.1. Conceptos doctrinarios del Derecho Tributario.....	4
1.2. Derecho Tributario Obligacional, Material y Formal.....	7
1.3. Fuentes del Derecho Tributario.....	8
1.3.1. Constitución Política de la República de Guatemala.....	9
1.3.2. Tratados internacionales.....	10
1.3.3. La ley.....	14
1.3.4. Los reglamentos tributarios.....	14
1.4. Los tributos.....	14
1.5. La relación jurídico-tributaria.....	15
1.5.1. Definición.....	15
1.5.2. Características de la relación jurídico-tributaria.....	16
1.5.3. Sujetos de la relación jurídico-tributaria.....	18
1.6. Hecho generador o hecho imponible.....	22
1.6.1. Concepto.....	22
1.6.2. Elementos del hecho generador.....	24
<b>CAPÍTULO II.....</b>	<b>27</b>
<b>PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE DERECHO TRIBUTARIO.....</b>	<b>27</b>
2.1. Aspectos generales.....	27
2.2. Desarrollo de los principios constitucionales tributarios.....	28
2.2.1. Principio de legalidad.....	28
2.2.2. Principio de capacidad de pago.....	29
2.2.3. Principio de igualdad y de generalidad.....	29
2.2.4. Principio de progresividad o proporcionalidad.....	31
2.2.5. Seguridad jurídica.....	31
2.2.6. Principio de no confiscación.....	31

2.2.7.	Principio de prohibición de la doble o múltiple tributación.....	31
2.2.8.	Principio de no retroactividad de la ley tributaria.....	32
2.3.	Principios de justicia y equidad en materia tributaria.....	32
<b>CAPÍTULO III.....</b>		<b>36</b>
<b>EL IMPUESTO ÚNICO SOBRE BIENES INMUEBLES.....</b>		<b>36</b>
3.1.	Aspectos generales.....	36
3.2.	Descentralización en la gestión y recaudación del impuesto.....	37
3.3.	Hecho generador y sujetos del Impuesto Único Sobre Inmuebles.....	39
3.4.	Procedimiento de determinación, cálculo y pago del impuesto.....	40
3.5.	Jurisprudencia constitucional en materia de impuesto único sobre inmuebles.....	46
3.5.1.	Expediente Número 1948-2003. Guatemala, once de agosto de dos mil cuatro. Apelación de inconstitucionalidad en caso concreto.....	46
3.5.2.	Expedientes acumulados Nos. 497-2001 y 747-2001. Inconstitucionalidad total. Sentencia de seis de diciembre de dos mil uno.....	46
3.5.3.	Expediente Número 3253-2011. Sentencia de 6 de diciembre de 2011. Inconstitucionalidad en caso concreto.....	47
3.5.4.	Expediente Número 3349-2010. Inconstitucionalidad general parcial. Sentencia de 1 de diciembre de 2011.....	50
<b>CAPÍTULO IV.....</b>		<b>62</b>
<b>PRESENTACIÓN, ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS.....</b>		<b>62</b>
4.1.	Presentación de los resultados de la investigación.....	62
4.1.1.	Entrevistas con los sujetos de la investigación.....	62
4.1.2.	Posición doctrinaria sobre la vulneración de los principios de justicia y equidad tributaria del impuesto único sobre inmuebles.....	67
4.1.3.	Posición de la jurisprudencia constitucional la vulneración de los principios de justicia y equidad tributaria del impuesto único sobre inmuebles.....	68

4.2.	Análisis y discusión de los resultados. Posición propia del investigador en torno a los Objetivos y la pregunta de Investigación.....	73
	<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>76</b>
	<b>RECOMENDACIONES.....</b>	<b>77</b>
	<b>REFERENCIAS.....</b>	<b>78</b>
	<b>ANEXOS.....</b>	<b>82</b>

## **Listado de Siglas Utilizado**

- CIAT:** Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.
- DICABI:** Dirección Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas.
- IUSI:** Impuesto Único sobre Inmuebles.

## RESUMEN

La presente investigación titulada “Análisis jurídico y doctrinario del principio de justicia y de equidad tributaria en la aplicación del impuesto único sobre inmuebles”, se desarrolló bajo la modalidad de Monografía jurídica descriptiva. El Objetivo General fue: Analizar jurídica y doctrinariamente el principio de justicia y de equidad tributaria en la aplicación del Impuesto Único Sobre Inmueble. Y como Objetivos específicos: A) Definir los elementos conceptuales y doctrinarios del Derecho Tributario; B) Explicar los principios constitucionales de justicia y equidad tributaria en Guatemala; C) Describir los principales aspectos jurídicos y conceptuales del Impuesto Único Sobre Inmuebles en el ordenamiento jurídico guatemalteco y D) Determinar jurídica y doctrinariamente si las escalas y tasas establecidas para la determinación del impuesto único sobre bienes inmuebles, se está vulnerando el principio de justicia y equidad tributaria.

Existe una vulneración al principio de justicia y equidad tributaria, porque el procedimiento para determinar el valor fiscal no es proporcional en la práctica a las características del inmueble, ni a las mejoras o depreciaciones que históricamente vaya teniendo como consecuencia del desarrollo urbano o desastres naturales, por lo que no se refleja la capacidad contributiva real de cada inmueble.

## INTRODUCCIÓN

La presente investigación titulada “Análisis jurídico y doctrinario del principio de justicia y de equidad tributaria en la aplicación del impuesto único sobre inmuebles”, se desarrolló bajo la modalidad de Monografía jurídica descriptiva. El Objetivo General fue: Analizar jurídica y doctrinariamente el principio de justicia y de equidad tributaria en la aplicación del Impuesto Único Sobre Inmueble. Y como Objetivos específicos: A) Definir los elementos conceptuales y doctrinarios del Derecho Tributario; B) Explicar los principios constitucionales de justicia y equidad tributaria en Guatemala; C) Describir los principales aspectos jurídicos y conceptuales del Impuesto Único Sobre Inmuebles en el ordenamiento jurídico guatemalteco y D) Determinar jurídica y doctrinariamente si las escalas y tasas establecidas para la determinación del impuesto único sobre bienes inmuebles, se está vulnerando el principio de justicia y equidad tributaria.

Al respecto, y conforme al artículo 135 de la Constitución Política de la República de Guatemala, todo ciudadano debe contribuir con los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley y sobre la base de la justicia y equidad tributaria, establecido en el artículo 239 de la Carta Magna. Estos principios se basan en que todas las personas tienen la obligación de contribuir al sostenimiento del Estado, en proporción a su capacidad económica, porque no todos los contribuyentes tienen las mismas condiciones para soportar las cargas tributarias por lo que debe prevalecer el principio de justicia estableciendo parámetros que favorezcan a los de menos recursos económicos; así mismo debe cumplirse con la equidad tributaria que consiste en el pago proporcional, es decir, el impacto que el impuesto origine debe ser el mismo para todos los comprendidos en la misma situación, dándole así un carácter de universalidad al tributo.

La aplicación del Impuesto Único Sobre Inmuebles se ha venido realizando sobre la propiedad de bienes inmuebles que muchos no han sido actualizados en su valor comercial, desde la vigencia de la ley, a pesar que existen municipios de crecimiento económico que ha elevado la plusvalía de los inmuebles; esta situación es imputable a

la administración tributaria cuya omisión puede generar que en la exigencia de este tributo se esté vulnerando en los casos particulares el principio de la justicia tributaria.

Ahora bien, los inmuebles que están con su avalúo actualizado por reciente adquisición, como la vivienda, o la construcción nueva autorizadas por las Municipalidades que registran internamente estas construcciones o mejoras, se enfrentan los propietarios que su bien inmueble adquiere mayor valor y consecuentemente conforme a la justicia tributaria debe pagar más por concepto de este impuesto; sin embargo, respecto a la equidad tributaria, la ley puede estar generando una desproporcionalidad en la determinación del impuesto mediante las escalas y tasas establecido en el artículo 11 de la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, puesto que aritméticamente un bien inmueble de mayor valor aplicando una tasa fija para todos los contribuyentes, siempre pagaría más; no obstante esta razonabilidad, la norma citada impone una proporcionalidad derivada de las escalas y tasas (exento, 2, 6 y 9 por millar), según la valuación del bien inmueble, que afecta al contribuyente, no por una vez, sino de forma permanente sobre el bien inmueble, que genera un agravio comparativo en relación a los bienes de menor valor dentro de la misma escala y entre las otras escalas, que connota una especie de castigo, ya no carga tributaria, el hecho que las personas aumenten la plusvalía de sus bienes inmuebles, construyan viviendas o ambientes para el trabajo, amplíen o realicen mejoras en sus viviendas. Ello genera que en la aplicación de esta ley se están vulnerando los principios de justicia y equidad tributaria.

En tal sentido, se determinó como pregunta de investigación:

¿Cuáles son las causas que determinan que las escalas y tasas establecidas para la determinación del impuesto único sobre bienes inmuebles vulneran el principio de justicia y equidad tributaria?

Metodológicamente el Diseño de Investigación fue el siguiente:

Como Alcance de la Investigación, se delimitó espacialmente al municipio de Quetzaltenango, departamento de Quetzaltenango; y temporalmente, el trabajo de campo se efectuó durante el segundo semestre de 2019. El límite científico doctrinario

sobre el estudio del impuesto único sobre inmuebles fue superado mediante la consulta de los antecedentes existentes, principalmente tesis de grado, y fundamentalmente, la sistematización de la jurisprudencia constitucional existente sobre el mencionado tributo.

Se recabó la opinión mediante una entrevista semiestructurada a funcionarios de la Municipalidad de Quetzaltenango relacionados con la aplicación de la Ley de Impuesto Único Sobre Inmuebles, además de abogados especializados en el tema en la localidad altense.

La investigación se enfoca desde la perspectiva constitucional y los derechos del contribuyente, superando los análisis de la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles en su carácter de normativa ordinaria; de alguna forma consiste en un análisis de la constitucionalidad de las escalas y tasas, que determinan la base imponible del citado impuesto.

Se espera que el estudio coadyuve a la solución a una de los problemas que afectan a los contribuyentes en su derecho constitucional de justicia y equidad tributaria, reforzando y mejorando la recaudación tributaria del IUSI.

# CAPÍTULO I

## NOCIONES GENERALES DE DERECHO TRIBUTARIO

El presente Capítulo desarrolla los aspectos generales teóricos sobre el Derecho Tributario en el que se encuadra el análisis posteriormente específico del IUSI. En ese sentido, el Derecho Tributario se fundamenta científicamente en los conceptos de obligación y relación jurídico-tributaria entre el contribuyente y el Estado, surgiendo la obligación de pago mediante la definición precisa del hecho generador del tributo en cuestión.

### 1.1. Conceptos doctrinarios del Derecho Tributario

El Derecho Tributario moderno adquiere estructura el derecho alemán de finales del siglo XIX, cuando presupuestariamente se fijan en forma jurídica los medios de financiación del sector público<sup>1</sup>. En el caso de Guatemala, la estructura tributaria actual se deriva de los compromisos de los Acuerdos de Paz y el Pacto Fiscal, y de la constitucionalización de sus principios.

Se hace preciso estudiar los conceptos doctrinarios más relevantes en torno a esta rama del Derecho Público.

Giannini aporta el concepto de Derecho tributario de la siguiente forma: *“El Derecho Tributario lo compone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos y que analiza las consiguientes relaciones entre los entes públicos y los ciudadanos”*<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Troya Jaramillo, José V. El Derecho Formal o Administrativo Tributario. Quito. Septiembre 2009, citado en Pérez Morales, Edgar, El Debido Proceso Administrativo para la Aplicación de los Tributos en República Dominicana. Tesis de Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. 2013. Pág. 4

<sup>2</sup> Citado en Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal, colección de textos jurídicos No 12 Departamento de Publicaciones, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala, marzo del 2000, pág. 41.

Spisso sostiene que: *“El derecho constitucional tributario es el conjunto de principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación. Es la parte del derecho Constitucional que regula el fenómeno financiero que se produce con motivo de detracciones de riqueza de los particulares en favor del Estado, impuestos coactivamente, que hacen a la subsistencia de éste, que la Constitución organiza, y al orden, gobierno y permanencia de la sociedad cuya viabilidad ella procura”*<sup>3</sup>

Pérez de Ayala enfatiza que lo tributario *“se refiere al tributo, carga o la obligación de tributar que es la obligación de entregar al Estado una cantidad de dinero para las necesidades de la sociedad”*.<sup>4</sup>

Arrijoa Vizcaino lo define como *“el conjunto de normas jurídicas que reglamentan la determinación de los tributos, entendidos por las contribuciones o aportaciones económicas que legalmente los ciudadanos se encuentran obligados a efectuar en favor del Estado”*.<sup>5</sup>

Villegas define el Derecho Tributario como *“el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos... Contemplando el contenido del derecho tributario en general, puede observarse que comprende dos grandes partes: una primera parte, o parte general, donde están comprendidas las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos, y una parte especial que contiene las disposiciones específicas sobre los distintos gravámenes que integran un sistema tributario”*.<sup>6</sup>

Altamirano Catalán y Muñoz Benavente, consideran que el Derecho Tributario es el *“conjunto de normas jurídicas, que forman parte del Derecho Público que regulan la*

---

<sup>3</sup> Spisso, Rodolfo. Derecho Constitucional Tributario. Argentina, Depalma, 1991. Pág. 1.

<sup>4</sup> Pérez de Ayala, José Luis, Derecho Tributario, España, Editorial de derecho financiero, 1968, Página 94.

<sup>5</sup> Arrijoa Vizcaino, Adolfo. Op. Cit. Pág. 16.

<sup>6</sup> Villegas Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires- Argentina; Ediciones Depalma 7ª edición. 2001. Págs. 133-134.

*creación, recaudación de los tributos, ya sean impuestos, tasas o contribuciones especiales, que sirven para cubrir las necesidades del Estado.”<sup>7</sup>*

Giuliani Fonrouge establece que: *“El Derecho Tributario o Derecho Fiscal es la rama del Derecho Financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado en las relaciones de este con los particulares y en las que se generan entre estos últimos. Según el autor referido, “el Derecho Tributario recibe diversas denominaciones como Derecho impositivo, Derecho Fiscal y otros”.<sup>8</sup>*

Figuroa Vásquez define al Derecho Tributario como *“la rama del Derecho Financiero, que comprende un conjunto de normas jurídicas que regulan el nacimiento, determinación y aplicación de los tributos, derechos y obligaciones que nacen para el sujeto obligado como para el Estado”.<sup>9</sup>*

Para Merino González, el Derecho Tributario es *“el conjunto de normas jurídicas que regulan a los tributos en sus distintos aspectos y las consecuencias que aquellos generan. Entre las consecuencias comprenderemos a los ilícitos, cuya descripción y sanción constituye el derecho tributario penal, y las distintas relaciones que se entablan entre el Estado y quienes están sometidos a su poder; relaciones procesales, así como las que surgen del uso de los poderes de verificación y fiscalización respecto de contribuyentes, responsables por deuda ajena y terceros”.<sup>10</sup>*

Para Jarach, el Derecho Tributario tiene como objeto principal la relación jurídica tributaria, que es una obligación de dar el contenido pecuniario del tributo (material), y otras obligaciones accesorias (formales).<sup>11</sup>

---

<sup>7</sup> Altamirano Catalán, Marco, y Felipe Muñoz Benavente. Derecho Tributario, Parte General: Determinación de la Obligación Tributaria. Chile, Editorial Legal Publishing, 2006. Pág. 94.

<sup>8</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos. Derecho Financiero. Argentina, Ediciones Depalma, 1970, Segunda Edición. Pág. 40.

<sup>9</sup> Figuroa Vásquez, Waldo. Derecho Tributario, Chile, Universidad de Talca, 2004. Página 5

<sup>10</sup> González, Samuel Merino, Eficacia de los Tributos, El Salvador, Universidad del El Salvador, 2010, página 4.

<sup>11</sup> Jarach Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Buenos Aires; Argentina. Abeledo Perrot 1996. 3ª edición. Página 367.

En el ámbito guatemalteco se menciona a Chicas Fernández y de Monterroso:

Para Chicas Hernández es *“la rama del Derecho público que estudia los principios, doctrinas, instituciones y legislaciones que regulan los derechos y obligaciones coactivas de las personas con respecto a la materia tributaria y volviéndose coactivas”*.<sup>12</sup>

Monterroso en define el Derecho Tributario como: *“El derecho tributario es la rama del Derecho Público que regula todo lo relativo al nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, extinción y modificación de la Relación Jurídico Tributaria, e identifica todos y cada uno de sus elementos, siendo el más importante el poder tributario por ser el origen del mismo, en un contexto cada vez más polémico”*.<sup>13</sup>

Se ha definido como *“la disciplina que tiene por objeto de estudio el ordenamiento jurídico que regula el establecimiento y aplicación de los tributos...”*<sup>14</sup> Por ello, se considera que engloba los *“fundamentos de la imposición, los procedimientos de gestión para la debida recaudación de los tributos, así como la acción sancionatoria para incentivar el cumplimiento”*.<sup>15</sup>

## **1.2. Derecho Tributario Obligacional, Material y Formal**

El Derecho Tributario Obligacional establece las condiciones que impone la ley para el nacimiento de la obligación tributaria, el procedimiento de tasación y la tutela jurisdiccional en materia tributaria.<sup>16</sup>

La relación jurídico-tributaria se fundamenta en la existencia de una obligación tributaria, la que es definida en el artículo 14 del Código Tributario: *“La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración*

---

<sup>12</sup> Chicas Hernández Raúl Antonio. Apuntes de Derecho Tributario y legislación, Guatemala, Editorial Universidad de San Carlos, 1992. Pág. 27.

<sup>13</sup> Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth, Fundamentos Tributarios, ciudad de Guatemala, Comunicación Gráfica, agosto 2005, Pág. 5.

<sup>14</sup> Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. Editorial Themis. México. 2000. Ibid. Cit.

<sup>15</sup> Pérez Morales, Edgar. Ibid. Pág. 4.

<sup>16</sup> Hensel, Albert. Derecho Tributario. Novo Tesis Editorial Jurídica. Rosario. Santa Fe. Argentina. 2004. Pág. 23.

*Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente”.*

Delgadillo Gutiérrez expone que, *la Relación Jurídica Tributaria es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas, consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.*<sup>17</sup>

Se ha señalado que la teoría tributaria recoge desde el derecho privado el concepto de relación jurídica, como una modulación de la potestad tributaria excesiva del Estado, encasillando la vinculación tributaria del Estado con los particulares como una relación jurídica igualitaria.<sup>18</sup>

Por ello, la relación jurídico-tributaria conlleva distinguir dos tipos de Derecho Tributario: *“Derecho material: Corresponden a las normas jurídicas que regulan la relación jurídico-tributaria entre el Estado y los ciudadanos, por lo tanto, define el sistema tributario. Derecho formal: Regula los procedimientos para la aplicación de los tributos, es decir la relación de los sujetos que intervienen en este: la Administración Tributaria, los contribuyentes y otros sujetos responsables.”*<sup>19</sup>

### **1.3. Fuentes del Derecho Tributario**

Se entiende por fuente al origen o al nacimiento de algo, en derecho se refiere al origen de las normas o al origen inclusive del mismo derecho. En materia tributaria se refiere al nacimiento de las normas tributarias, por lo que es importante mencionar que por su

---

<sup>17</sup> Citado por Fernández Fernández, Guillermo. José Alejandro, Alvarado Sandoval. (comp.) Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal. Guatemala. 2000. Pág. 130 (Delgadillo Gutiérrez, “Principios de Derecho Tributario”, Limusa Noriega Editores, tercera edición, 1988).

<sup>18</sup> Soler, Osvaldo H. Op. Cit. Pág. 67.

<sup>19</sup> Pérez Morales, Edgar. Op. Cit. Pág. 7.

orden jerárquico la primera fuente del Derecho Tributario es la Constitución Política de la República de Guatemala tal como lo establece el artículo 2 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, Código tributario: Son fuentes de ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía:

- Las disposiciones constitucionales.
- Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley.
- Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el organismo Ejecutivo.

Por lo anteriormente expuesto es trascendente analizar el aporte de Fernando Pérez Royo citado por Gladys Monterroso en su obra Fundamentos Tributarios quien indica lo siguiente: *“la teoría de las fuentes del derecho se ciñe a los modos de creación del Derecho escrito, por lo que en Derecho Tributario no pueden ser fuentes del mismo la costumbre, atendiendo a que no se pueden crear ni modificar figuras tributarias por costumbre”*.<sup>20</sup>

Es importante establecer que en Derecho Tributario la costumbre no constituye una fuente de normas tributarias esto en observancia al Principio de Legalidad expuesto anteriormente tal como lo establece la Constitución es su artículo 239 el cual establece: *“Corresponde con exclusividad absoluta al Congreso de la Republica decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales...”*. Sin embargo, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios ni infracciones o sanciones tributarias.

### **1.3.1. Constitución Política de la República de Guatemala**

Las normas constitucionales son la fuente primaria de la legislación en todas las ramas del Derecho en general, y en el Derecho Tributario no es la excepción pues esta viene siendo la matriz que dispone las directrices sobre las cuales surgirán las normas tributarias, pues siguiendo un orden jerárquico la Constitución es la ley suprema, sobre

---

<sup>20</sup> Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. Op. Cit. Pág. 61

la cual debe basarse el Congreso de la República al momento de emitir normas tributarias.

La Corte de Constitucionalidad, en la Gaceta 40. Expediente 533-95. Fecha de sentencia 20/6/1996 indica lo siguiente: *“El artículo 239 de la Constitución consagra el principio de legalidad en materia tributaria, que garantiza que la única fuente creadora de tributos puede ser la ley, estableciendo que es potestad exclusiva del Congreso de la República decretar impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, así como la determinación de las bases de recaudación de dichos tributos”*.<sup>21</sup>

### **1.3.2. Tratados internacionales**

Los tratados internacionales constituyen una importante fuente del Derecho en todas sus ramas, en especial en materia de Derechos Humanos tal como lo establece el artículo 46 de la Constitución la cual instituye lo siguiente: *“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”*.

Para el Derecho Tributario es indudable que si constituye una fuente del mismo, la única problemática, es establecer en qué orden de jerarquía es aplicable en el Derecho Interno, pues en materia de Derechos Humanos la misma Constitución nos indica que estas normas son superiores jerárquicamente ante el Derecho Interno pero en relación al tema en discusión no existe una norma explícita que nos lo indique, por lo tanto se podría adherir la interpretación atendiendo a que las normas internacionales en materia de Derecho Tributario también poseen el mismo orden jerárquico que en materia de Derechos Humanos.

En ese sentido, Monterroso manifiesta su postura de la siguiente manera: *“En materia de Derechos Humanos los convenios y tratados internacionales tienen preeminencia sobre la normativa del país, y que la aplicación de esta postura es necesaria en materia*

---

<sup>21</sup> Gaceta 40. Expediente 533-95. Fecha de sentencia 20/6/1996.

*tributaria, por ser uno de los aspectos de la Administración Pública en que con mayor frecuencia son violados estos derechos”.*<sup>22</sup>

La doctrina del control de convencionalidad se reconoce por primera vez, en el Expediente Número 2151-2011, sentencia de 23 de agosto de 2011<sup>23</sup>, al indicar la Corte de Constitucionalidad que: *“De manera que de no advertirse aquella actitud con el alcance proteccionista que preconiza la norma convencional internacional precitada, es procedente el otorgamiento del amparo con el objeto de que los tribunales de jurisdicción ordinaria reencausen su actuación de acuerdo con los fines y valores del instrumento normativo internacional en mención, y realicen, respecto de la aplicación de la preceptiva contenida en la legislación interna, un correspondiente control de convencionalidad en sus resoluciones, con el objeto de no soslayar, en aquella labor de aplicación, obligaciones que dimanen de normativa de superior jerarquía.*

*[...] Inicialmente, esta Corte parte de que la realización del control de convencionalidad entre normas de derecho interno y las de un instrumento normativo internacional, es un control que debe realizar ex officio todo juez dentro de sus respectivas competencias y de acuerdo con las regulaciones procesales correspondientes. La viabilidad de realización de este tipo de control ya ha sido determinada, por la Corte Interamericana de Derechos Humanos en varios de sus fallos, citándose, a manera ejemplificativa, los casos Almonacid Arellano y otros vs. Chile [sentencia sobre excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas, 26 de septiembre de 2006, Serie C, No.154, § 124], Trabajadores cesados del Congreso (Aguado Alfaro y otros) vs. Perú [sentencia sobre excepciones preliminares, fondo y reparaciones y costas, 24 de noviembre de 2006, Serie C, No. 158, § 128] y La Cantuta vs. Perú [sentencia sobre el fondo, reparaciones y costas, 29 de noviembre de 2006, Serie C, No. 162, § 173]. En ese sentido, en el primero de los casos citados (Almonacid Arellano y otros vs. Chile) el tribunal interamericano precisó que: “La Corte es consciente que los jueces y tribunales internos están sujetos al imperio de la ley y, por ello, están obligados a aplicar las disposiciones vigentes en el ordenamiento jurídico. Pero cuando un Estado ha ratificado un tratado*

---

<sup>22</sup> Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. Op. Cit. Pág. 66.

<sup>23</sup> En relación a la Convención de Derechos del Niño.

*internacional como la Convención Americana, sus jueces, como parte del aparato del Estado, también están sometidos a ella, lo que les obliga a velar porque los efectos de las disposiciones de la Convención no se vean mermados por la aplicación de leyes contrarias a su objeto y fin” [Loc. Cit. § 124].”*

Posteriormente reitera la línea jurisprudencial, en el Expediente 3334-2011, sentencia de 14 de febrero de 2012<sup>24</sup>, en el Expediente 855-2015, de 8 de junio de 2015, en este segundo fallo, se interrelaciona bloque de constitucionalidad con control de convencionalidad: *“...para dilucidar el asunto puesto en conocimiento de este Tribunal, debe tomarse en consideración, como cuestión inicial, lo relativo al bloque de constitucionalidad que ha sido parte en anteriores pronunciamientos (verbigracia sentencia de diecisiete de julio de dos mil doce, expediente 1822-2011), por el que se posibilita realizar un control de convencionalidad en cuanto a lo regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala y los estándares internacionales en materia de derechos humanos”*. También en el Expediente Número1149-2012, resuelto hasta en la sentencia de 10 de septiembre de 2015<sup>25</sup>.

Todo ello, puede ser útil para la incorporación del control de constitucionalidad y convencionalidad en materia tributaria, lo cual doctrinariamente en Latinoamérica ya se viene aceptando, desde la incorporación de la teoría de los derechos de los contribuyentes<sup>26</sup>.

---

<sup>24</sup> Conforme al artículo 13 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, y su interpretación por la Corte Interamericana de Derechos Humanos en la sentencia de diecinueve de septiembre de dos mil seis (Caso Claude Reyes y otros Vs. Chile, fondo, reparaciones y costas, párrafo 86): derecho de acceso a la información pública. Citando jurisprudencia constitucional comparativa: sentencias STC 136/89, emitida el nueve de julio de mil novecientos ochenta y nueve por el Tribunal Constitucional español, la sentencia de dieciséis de agosto de dos mil cinco, dictada por el Tribunal Constitucional peruano en el Expediente 0959-2004-HD/TC y la sentencia T-686/07, de treinta y uno de agosto de dos mil siete, dictada por la Corte Constitucional colombiana. Y sus propios precedentes jurisprudenciales: sentencia de veintisiete de septiembre de dos mil siete (Expediente 1201-2006), opinión consultiva de veinte de enero de dos mil nueve (Expediente 4185-2008) y resolución de veinticinco de febrero de dos mil diez (Expediente 4255-2009).

<sup>25</sup> Reconocimiento normativo de la consulta a los pueblos indígenas en el marco del control de convencionalidad.

<sup>26</sup> Lo que ha justificado la incorporación de 17 derechos del artículo 21 “A” del Código Tributario en la reforma del 2016 por medio del Decreto Número 37-2016 del Congreso de la República, modesta si se compara con la “Carta de Derechos del Contribuyente Auditado” elaborada por el Servicio de Administración Tributaria de México (2014).

Muñoz Sánchez considera que los jueces pueden realizar un control de convencionalidad de los actos de la administración tributaria, en función del relacionamiento de los derechos reconocidos al individuo en la Convención Americana de Derechos Humanos que tienen incidencia en el ejercicio de la potestad tributaria del Estado (propiedad, deberes sociales, las garantías procesales y el acceso a los recursos)<sup>27</sup>. Vásquez Pérez, incorpora la posibilidad de control de convencionalidad en materia tributaria desde el concepto de bloque de constitucionalidad en la protección de los derechos del contribuyente<sup>28</sup>, y en particular la habilitación del Tribunales con competencia tributaria para aplicar el control de convencionalidad (Mosri Gutiérrez)<sup>29</sup>.

En ese sentido, ya es posible citar como apoyo a la fundamentación jurídica derivada de la técnica del control de convencionalidad, la jurisprudencia interamericana en materia de derechos humanos, aplicable a materia tributaria<sup>30</sup>, directamente interesada con el concepto de los derechos del contribuyente, como es el caso de la sentencia del Caso *Cantos vs. Argentina*<sup>31</sup>, en un supuesto de actuaciones investigativas y fiscalizadoras tributarias ilegales en el domicilio fiscal el contribuyente y de exigencia de

---

<sup>27</sup> Muñoz Sánchez César. “El convencionalismo en materia tributaria en Colombia”. Revista de Derecho Fiscal n.º 8. Enero-junio de 2016 Disponible en <http://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/viewFile/4564/5245> [Fecha de consulta: 10/04/2018].

<sup>28</sup> Vásquez Pérez, Gabriel Pérez, “Principios de la contribución y alcances del control de convencionalidad en materia fiscal”. Disponible en [http://www.senado.gob.mx/comisiones/hacienda/docs/Magistrado\\_TFJFA/GCVP\\_Ensayo.pdf](http://www.senado.gob.mx/comisiones/hacienda/docs/Magistrado_TFJFA/GCVP_Ensayo.pdf)[Fecha de consulta: 10/04/2018].

<sup>29</sup> Mosri Gutiérrez, Magda Zulema. “Control difuso de constitucionalidad y de convencionalidad y su aplicación en la materia fiscal y administrativa”. Disponible en <http://adfebc.org.mx/wp-content/uploads/2017/08/CONTROL-DIFUSO-DE-CONSTITUCIONALIDAD-Y-DE-CONVENCIONALIDAD-Y-SU-APLICACION%CC%81N-EN-LA-MATERIA-FISCAL-Y-ADMINISTRATIVA.pdf> [Fecha de consulta: 10/04/2018]. Menciona además, entre otros derechos del contribuyente con rango convencional: encuentran previstos en los tratados internacionales, como son los derechos de igualdad ante la ley, contra la discriminación, de acceso a los medios de defensa, contra la doble tributación, a ser informado y asistido en el cumplimiento de obligaciones fiscales, a la devolución de impuestos cuando proceda (pág. 25).

<sup>30</sup> Como afirma Vela Peón, Antonio Alberto. Los derechos fundamentales y la tributación en México. Veritas. Colegio de Contadores Públicos en México. México. Septiembre de 2012. Disponible en [https://www.ccpm.org.mx/veritas/septiembre2012/imagenes/03\\_impuestos2.pdf](https://www.ccpm.org.mx/veritas/septiembre2012/imagenes/03_impuestos2.pdf). [Fecha de consulta: 20/04/2018]. También cabe citar el trabajo de Spisso, Rodolfo. Acciones y recursos en materia tributaria. Abeledo Perrot, 4ta ed. Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Argentina. 2014, dedicándole un capítulo completo al control judicial de constitucionalidad en el proceso tributario, en particular posibilitando que el tribunal a quo declara la inconstitucionalidad en caso concreto e inaplique la norma problemática.

<sup>31</sup> V. [www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_97\\_esp.pdf](http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_97_esp.pdf). [Fecha de consulta: 20/04/2018].

fianzas y pagos excesivos para recurrir en lo tributario, declarando la Corte la violación de los derechos previstos en los artículos 8 y 25 de la Convención Americana de Derechos Humanos.

### **1.3.3. La ley**

Una de las fuentes del Derecho Tributario lo constituye el conjunto de normas creadas por el Congreso de la República quien tiene a su cargo la tipificación del tributo, el hecho generador, el tipo impositivo, la forma de recaudación del mismo, y todo lo referente al procedimiento judicial en caso de incumplimiento a las obligaciones tributarias. Esto atendiendo a la potestad otorgada por la Constitución en observancia al principio de legalidad.

### **1.3.4. Los reglamentos tributarios**

Con la aplicación adecuada del “Principio de Legalidad” se puede afirmar que sólo a través de la ley es posible establecer las obligaciones tributarias, y el reglamento, únicamente vendrá a facilitar su aplicación, sin que sea posible ampliar o restringir su existencia y sus efectos, regulando autónomamente elementos de las base de recaudación reservados a la ley<sup>32</sup>, ya que esta facultad le corresponde exclusivamente al Organismo Legislativo, por la atribución otorgada por la Constitución en su artículo 239. Los reglamentos que desarrollan las leyes tributarias, son emitidos por conducto del Organismo Ejecutivo, mediante Acuerdos Gubernativos. La Superintendencia de Administración Tributaria tiene facultades reglamentarias en relación a su competencia de gestión y recaudación de cada tributo, pero no puede incurrir en vulneración del principio de legalidad tributaria.

## **1.4. Los tributos**

El Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) define a los tributos como: “*Artículo 2. Prestaciones en dinero que el Estado exige, mediante el ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener*

---

<sup>32</sup> Fernández Fernández, Guillermo. José Alejandro, Alvarado Sandoval. (comp.) Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal. Guatemala. 2000. Pág. 67.

*recursos para financiar el gasto público y, en su caso, para el cumplimiento de otros fines de interés general. Los tributos se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones especiales". El Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, en su artículo 9 establece el concepto de tributo de la siguiente forma: "Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines".*

## **1.5. La relación jurídico-tributaria**

### **1.5.1. Definición**

La relación jurídico-tributaria se fundamenta en la existencia de una obligación tributaria, la que es definida en el artículo 14 del Código Tributario: *"La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente".*

La ley establece en forma objetiva y general, las circunstancias o presupuestos de hecho (hechos generadores) de cuya producción deriva la sujeción el tributo. Al verificarse el hecho generador debe efectuarse una operación posterior, mediante la cual la norma de la ley se particulariza, es decir, se adapta a la situación de cada sujeto pasivo, dicho de otra manera, la situación objetiva contemplada por la ley se concreta y exterioriza en cada caso particular. En materia tributaria, esta operación se llama determinación de la obligación tributaria. En algunos casos suele emplearse la palabra liquidación.

El artículo 103 Código Tributario dispone que la determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, según

corresponda conforme a la ley, o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma.

Delgadillo Gutiérrez expone que: *“la Relación Jurídica Tributaria es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas, consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria”*.<sup>33</sup>

Villegas la define como: *“el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, quien tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación”*.<sup>34</sup>

### **1.5.2. Características de la relación jurídico-tributaria**

Las características propias de la relación jurídica tributaria son las siguientes:

#### **A) Vínculo personalísimo**

Esta característica se refiere a los sujetos que intervienen en la relación jurídica tributaria, pues el sujeto activo de esta relación siempre será el Estado, mientras que el sujeto pasivo con la calidad de contribuyente será quien apegue su conducta al del hecho generador del tributo, y una vez adquirida la calidad de contribuyente, este no puede trasladarla a un tercero por eso es un vínculo personalísimo porque no puede transferir su obligación.

Esta característica se encuentra regulada en el art. 23 del Código Tributario, *“Obligación de los sujetos pasivos: Los contribuyentes o responsables, están obligado al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este código o por normas legales especiales, asimismo, al pago de intereses y sanciones pecuniarios en su caso.”*

---

<sup>33</sup> Fernández Fernández, Guillermo. José Alejandro, Alvarado Sandoval. Op. Cit. Pág. 130.

<sup>34</sup> Ibíd. Cit. Pág. 131

## **B) Obligatoriedad pecuniaria**

Esta característica radica en que para dar por cumplida con la obligación tributaria el contribuyente debe pagar la suma de dinero establecida como tipo impositivo y solamente así se considerara extinta la obligación; sin embargo, el Código Tributario decreto 6-91 del Congreso de la República en su artículo 35 establece otras formas de extinción de la obligación tributaria, estas son: la compensación, la confusión, la condonación o remisión y la prescripción.

## **C) Legalidad**

Esta característica es importante pues no existirá relación jurídica tributaria, si previamente el hecho no está tipificado legalmente como hecho generador de la obligación tributaria, esto atendiendo al principio de legalidad. Dándole legitimidad a la relación jurídica tributaria por lo que se cita a Gladys Monterroso pues se basa en la *máxima nullun tributum sine lege*, que significa es nulo es tributo sin una ley.<sup>35</sup>

## **D) Tipicidad expresa**

Esta característica tiene mucha relación con el principio de legalidad, pues se refiere específicamente a la existencia previa de una norma tributaria en la que se especifique el presupuesto legal y todos sus elementos, para que sea considerado hecho generador de la obligación tributaria, y en consecuencia de esta norma surja la relación jurídica tributaria.

## **E) Autonomía relacional**

Tal como se dispone en el artículo 16 del Código tributario el cual establece lo siguiente: *“la existencia de las obligaciones tributarias, no será afectada por circunstancia relativas a la validez jurídica de los hechos o los actos realizados constitutivos del hecho generador; o a la naturaleza del hecho perseguido por las partes al celebrar estos, ni por los efectos que a ellos se les reconozca en otras normas*

---

<sup>35</sup> Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. Op. Cit. Pág. 102.

*legales, siempre que se produzcan efectivamente los resultados propios del presupuesto del hecho legal y no se trate de tributos documentarios.”*

### **1.5.3. Sujetos de la relación jurídico-tributaria**

Toda relación jurídico-tributaria se sustenta en un vínculo jurídico entre dos sujetos: activo (acreedor) y pasivo (deudor):

#### **A) Sujeto activo**

El sujeto activo o acreedor del tributo es el Estado quien tiene derecho de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, a través de las facultades otorgadas por la Constitución y lo logra por medio de las entidades estatales que tienen a su cargo la función y calidad de entes de recaudación.

En el Código Tributario se encuentra regulado al sujeto activo de la relación tributaria en su artículo 17 el cual establece lo siguiente: El sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo. Así también se encuentra regulado en la Ley Orgánica de la Superintendencia de la Administración Tributaria en el artículo 3, literal a) entre las funciones de la Superintendencia de la Administración Tributaria esta ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades.

#### **B) Sujeto pasivo**

En la relación jurídica tributaria el sujeto pasivo es el deudor de la obligación tributaria, y adquiere esta calidad al encuadrar su conducta a la norma legal establecida como hecho generador, y en consecuencia es el obligado al pago del monto pecuniario establecido como tipo impositivo. Esta obligación nace por disposición de la ley pues atendiendo al artículo 135 de la Constitución Política de la República de Guatemala en su inciso d) indica que entre los deberes de los guatemaltecos esta contribuir al gasto público.

El Código Tributario establece en su artículo 18 que el sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributaria sea en calidad de contribuyente o responsable.

### **C) Contribuyentes**

Son los sujetos directamente obligados a satisfacer la obligación del tributo, y se dividen en:

#### **C.1) Deudor**

Es el sujeto que se obliga directamente al pago del tributo por ser quien encuadra su conducta a la norma establecida como hecho generador del tributo. Y por ende es el obligado directo al cumplimiento de la misma, sin poder transferir su responsabilidad a una tercera persona, pues la manifestación de riqueza se da dentro de su patrimonio. Esta figura se encuentra regulada en el artículo 21 del Código Tributario que indica que “Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifique el hecho generador de la obligación tributaria”.

#### **C.2) Agente de Retención**

Son las personas individuales o jurídicas obligadas ante la Administración Pública a trasladar ante este, los tributos retenidos al contribuyente directo en su calidad de agentes retenedores, pues sirven de vehículo entre el obligado directo y la Administración Tributaria, por ser quienes, al adquirir un servicio o producto gravado, están facultados por ley a retener del pago, el monto establecido como tipo impositivo, para luego entregarlo a las cajas fiscales. En el Código Tributario en su artículo 28 se define esta figura de la siguiente manera: “Son sujetos que al pagar o acreditar a los contribuyentes cantidades gravadas, están obligados legalmente a retener de las misma una parte de estas como pago a cuenta de tributos a cargo de dichos contribuyentes.

El agente de retención es responsable de trasladar el tributo ante la Administración Tributaria, por lo que debe entregar a las cajas fiscales la suma de dinero retenido en concepto de tributo, y es responsable solidariamente junto al contribuyente del cumplimiento de la obligación tributaria, a menos que el contribuyente demuestre que él realizó el pago al agente de retención. La responsabilidad del agente de retención se encuentra regulada en el artículo 29 del Código Tributario.

### **C.3) Agente de Percepción**

Es el sujeto que al momento de vender un bien o prestar un servicio, debe agregar al precio de este el monto establecido en ley como tipo impositivo, de modo que cuando reciba el pago por el bien o servicio prestado, también perciba el pago del tributo. Una vez recibido dicho pago es el obligado ante la Administración Tributaria de entregarlo a las cajas fiscales. Esta figura se encuentra regulada en el artículo 28 del decreto 6-91 Código Tributario el cual establece lo siguiente: Agente de percepción, son las personas individuales o jurídicas que por disposición legal deben percibir el impuesto y entregarlo al fisco. También serán considerados como agentes de percepción, quienes, por disposición legal, sean autorizados o deban percibir impuestos, intereses, recargos o multas, por cuenta de la Administración Tributaria.

La responsabilidad del agente de percepción se encuentra regulada en el artículo 29 del decreto 6-91 del Congreso de la República Código Tributario. El cual establece lo siguiente: el único responsable ante la administración Tributaria por el importe retenido o percibido, es el agente de retención o de percepción. Y la falta de cumplimiento de la obligación de enterar en las cajas fiscales, las sumas que debió retener o percibir no exime al agente de la obligación de enterar en las cajas fiscales las sumas que debió retener o percibir, por las cuales responderá solidariamente con el contribuyente, salvo que acredite que este último efectuó el pago.

### **C.4) Responsables**

Son aquellas personas que tienen a su cargo la ejecución de determinada conducta o actividad, pero no necesariamente son los obligados directos a la realización de la

misma. Y en Derecho Tributario los responsables con aquellas personas que deben ejecutar el pago del tributo, pero en representación de una tercera persona quien es la obligada al pago del mismo, y dicho pago no afecta su patrimonio pues él no paga si no realiza el pago afectado el patrimonio del obligado directo. Para lo cual se definen las dos siguientes figuras:

### **C.5) Obligado por deuda ajena**

Son aquellas personas que sin ser contribuyentes la ley les requiere el pago del impuesto. Estos deben de cumplir con la obligación ante la Administración Tributaria, pero tienen derecho a accionar en contra del contribuyente obligado para reclamar la devolución del pago realizado por estos. Y se encuentra regulado en el artículo 25 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario el cual establece: es responsable la persona que, sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir con las obligaciones atribuidas a este. Es así mismo responsable, toda persona sujeta por la ley al cumplimiento de obligaciones formales ajenas aun cuando de las mismas no resulte la obligación de pagar tributos. El responsable, si pagare la obligación tributaria con dinero propio, tendrá derecho a la acción de repetición en contra del contribuyente.

### **C.6) Responsable por representación**

Según el artículo 26 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la Republica, Código Tributario, establece que: son responsables para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en calidad de representantes, sin que ello afecte su propio patrimonio, salvo en caso de dolo de tal representante, por las obligaciones tributarias derivadas de los bienes que administran o dispongan:

- a) Los padres, los tutores o los administradores de bienes de los menores obligados y los representantes de los incapaces.
- b) Los representantes legales de las personas jurídicas.
- c) Los mandatarios respecto de los bienes que administren y dispongan.
- d) Los síndicos de quiebras y los depositarios de concursos de acreedores.

La responsabilidad establecida en este artículo, se limita al valor de los patrimonios que se administren, salvo que los representantes hubieren actuado con dolo, en cuyo caso responderán en forma solidaria.

Atendiendo a lo establecido en el artículo anteriormente señalado, es claro que la persona reconocida por la ley como responsable ante la Administración Tributaria es considerada como tal debido a las facultades que su representado le ha otorgado para ejercer con plenas facultades sus funciones encomendadas, es por ello que en consecuencia de las mismas este debe cumplir con las obligaciones que generen las mismas incluyendo la solvencia de las cargas tributaria.

Ejerciéndolas como obligación en calidad de representante y debiendo responder con el pago del tributo con el patrimonio de su representado que es el originalmente obligado.

## **1.6. Hecho generador o hecho imponible**

### **1.6.1. Concepto**

Es el acto o conducta conjeturada en la ley, como causante de la obligación tributaria, y en consecuencia al ejecutarse la misma da origen al vínculo jurídico relacional entre el sujeto activo y el sujeto pasivo.

El Hecho imponible o hecho generador es el presupuesto legal hipotético y condicionante cuya configuración fáctica en determinado lugar y tiempo con respecto a una persona da pie a que el Estado pretenda un tributo.<sup>36</sup> Monterroso define el Hecho Generador de la siguiente manera: Es el Hecho que efectivamente se ha realizado en el territorio, en un determinado momento y que se adecua perfectamente a la hipótesis legal establecida en la ley, dando nacimiento a la obligación tributaria.<sup>37</sup>

---

<sup>36</sup> Fernández Fernández, Guillermo. José Alejandro, Alvarado Sandoval. Op. Cit. Pág. 139

<sup>37</sup> Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. Op. Cit. Pág. 108.

El Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario en su artículo 31; 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 deviene de un hecho económico que el legislador le da la posición de un hecho con trascendencia en el ámbito jurídico<sup>38</sup>.

También ha sido definido de la siguiente forma: *“Es el hecho (real-material) que la ley tributaria considera apta para originar el tributo. Es el elemento imprescindible de la obligación tributaria. Se le ha llamado situación de hecho, 'soporte fáctico', 'presupuesto de hecho', 'hecho generador', 'hecho imponible'. Noción jurídica: situación de hecho (Giannini) que puede consistir en un estado de cosas o en un acontecimiento puramente material o económico, y bien puede revestir la forma de una relación jurídica, que hace nacer la obligación tributaria. Tiene una significación fáctica. Los hechos de la vida real pueden provocar efectos jurídicos, sea por la voluntad de la ley o por voluntad de las personas. En primer caso son meros presupuestos de los efectos jurídicos... en el segundo caso producen efectos jurídicos queridos. El hecho imponible tiene carácter de un hecho puro, significación exclusivamente fáctica, ya que no interviene voluntad que la ley para dar origen al vínculo tributario<sup>39</sup>”.*

La importancia del hecho generador es la siguiente:

- *El hecho generador va a determinar la verificación de la relación jurídica tributaria y el nacimiento de la obligación tributaria.*
- *Va a permitirnos establecer quién es el sujeto pasivo principal de la obligación tributaria, independientemente de que luego puedan existir algunos sujetos de carácter solidario o el supuesto de los responsables a que hace mención el Código Tributario.*

---

<sup>38</sup> Vargas García, Juan Diego, Op. Cit. Pág. 68.

<sup>39</sup> Centro de Investigación y Formación Hacendaria. “Hecho generador de la obligación tributaria”. Ministerio de Economía. Costa Rica. Disponible en [http://campusvirtual.hacienda.go.cr/\\_Recursos/Global/Recurso0000234/CNPT\\_HECHO%20GENERADOR%20DE%20LA%20OBLIGACION%20TRIBUTARIA.pdf](http://campusvirtual.hacienda.go.cr/_Recursos/Global/Recurso0000234/CNPT_HECHO%20GENERADOR%20DE%20LA%20OBLIGACION%20TRIBUTARIA.pdf) [Fecha de consulta: 10/08/2019]

- *A la par de lo antes mencionado, el hecho generador nos va a determinar quién es el sujeto activo de la obligación tributaria, aunque sólo tenga atribuida una mera competencia tributaria.*
- *El hecho generador nos permite definir los conceptos de incidencia, no incidencia y exención.*
- *El hecho generador de la obligación tributaria nos va a permitir conocer el régimen jurídico aplicable a la obligación tributaria, es decir, que nos permite establecer cuál es la materia imponible, la base gravable, la cuota o alícuota del tributo y todos los elementos cualitativos tanto en el plano objetivo como subjetivo.*
- *Nos permite la determinación de los casos concretos de evasión tributaria en sentido estricto.*
- *Nos permite distinguir las competencias tributarias para precisar el órgano que tiene atribuida la facultad para exigir el tributo<sup>40</sup>.*

### **1.6.2. Elementos del hecho generador**

Son elementos del hecho generador de un tributo los siguientes:

- La descripción objetiva de un hecho o situación.
- Los datos necesarios para individualizar al sujeto pasivo.
- El momento en que debe tenerse por realizado el hecho.
- El lugar en que deber de tenerse por realizado el hecho.

El objeto del tributo es esencia el hecho generador de este, pudiendo recaer sobre una renta, el patrimonio, el capital, actos formales o simplemente el consumo<sup>41</sup>.

El elemento objetivo consiste en la descripción del hecho concreto en la norma tributaria que el contribuyente o sujeto pasivo de la obligación tributaria puede realizar materialmente<sup>42</sup>. En el caso, del elemento subjetivo, conforme al Código Tributario en sus artículos 17 y 18, los sujetos que intervienen en la obligación tributaria una vez que se ha realizado el hecho generador, son el sujeto activo y pasivo. Al dar nacimiento a la

<sup>40</sup> <http://derechotributari.blogspot.com/>

<sup>41</sup> "Apuntes de Derecho Tributario", Op. Cit., Pág. 141.

<sup>42</sup> "El hecho generador o imponible", 9 de abril de 2013, disponible en <https://taxesetdroits.wordpress.com/2013/04/09/el-hecho-generador-o-imponible/> [Fecha de consulta: 10/08/2019]

obligación tributaria, el hecho imponible determina cuál va a ser el sujeto activo de dicha obligación y el sujeto pasivo de la misma. En el caso del elemento espacial, permite determinar el país competente en caso de doble tributación. Respecto al elemento temporal, permite determinar la legislación vigente a la fecha de su realización y en ese sentido, todo lo referente a las exenciones o exoneraciones serán las existentes en el momento de la realización del hecho generador.

El hecho generador necesita realizarse en concreto, en forma exactamente coincidente con la hipótesis, para que nazca la obligación de pagar una suma dineraria a título de tributo<sup>43</sup>.

Los presupuestos pueden ser genéricos o específicos. Son genéricos aquellos que son configurados por la norma con rasgos genéricos, siendo susceptibles de una especificación, que llevan a efecto las propias normas<sup>44</sup>. Son presupuestos simples son aquellos que consisten en acto o negocio jurídico, en un estado, situación, cualidad de una persona, en un acto de naturaleza no jurídica, o en la mera titularidad de cierto tipo de hechos sobre bienes o cosas; en otras palabras, estos se caracterizan por ser únicos. Por presupuesto complejos, debemos entender aquellos acontecimientos, generalmente de consistencia económica, que sólo pueden llegar a producirse considerando como unidad teleológica objetiva, una multiplicidad de hechos reunidos. En este tipo de hipótesis se encuentran comprendidos, fundamentalmente, aquellos hechos imponibles cuyos elementos componentes se producen progresivamente en el tiempo, como es el impuesto sobre la renta durante un ejercicio fiscal, aglomerando el conjunto de ingresos obtenidos<sup>45</sup>.

Además la doctrina agrega un elemento adicional, el elemento cuantificante: *“La primera corriente indica que la cuantificación no es un elemento del hecho imponible sino un momento en el cual se establece el monto a pagar, por lo que para generar la obligación no tiene ninguna implicación, y que si bien es cierto es necesario regular los*

---

<sup>43</sup> Escobar, William, Op. Cit. Pág. 6.

<sup>44</sup> *Ibíd.*, Pág. 7.

<sup>45</sup> *Ibíd.*, Pág. 8.

*parámetros sobre los cuales se hará el cálculo siendo esencial, sí, para la obligación generada por haber encuadrado un hecho económico, dentro de la hipótesis de formación, por lo que no se puede encajar a la cuantificación dentro de los elementos conformantes del hecho imponible ya que este acto está consumado en tiempo y lugar creando el vínculo con los sujetos de la obligación<sup>46</sup>”.*

---

<sup>46</sup> *Ibíd.*, Pág. 61.

## CAPÍTULO II

### PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE DERECHO TRIBUTARIO

En el presente Capítulo se exponen los principios constitucionalizados que limitan el ejercicio normativo de creación de tributos, y que permiten evaluar la constitucionalidad de sus bases de recaudación. En particular, se desarrolla la caracterización de los principios de justicia y equidad en materia tributaria derivada de la jurisprudencia constitucional.

#### **2.1. Aspectos generales**

Los principios constitucionales tributarios (aplicables a los impuestos, contribuciones y tasas) se engloban en el concepto de Constitución Económica.<sup>47</sup> Los principios constitucionales del Derecho Tributario constituyen un conjunto de garantías con las que cuenta el contribuyente.

La Constitución es la norma suprema y es la principal fuente de las normas tributarias y en consecuencia las normas ordinarias no deben de contradecirla. Los principios constitucionales del Derecho Tributario constituyen un conjunto de garantías con las que cuenta el contribuyente, para evitar que se violen sus derechos.

El poder tributario es el poder general del Estado aplicado a un sector determinado: “la imposición”. A esta rama se le denomina Derecho Tributario Constitucional, que estudia dicha potestad pública y sus limitaciones, y la conformación del sistema tributario general.<sup>48</sup>

---

<sup>47</sup> Lara Berrios, Bernardo. Op. Cit. Pág. 11.

<sup>48</sup> *Ibíd.* Pág. 96.

## 2.2. Desarrollo de los principios constitucionales tributarios

### 2.2.1. Principio de legalidad

El principio básico (histórico<sup>49</sup>) del Derecho Tributario es el de legalidad en la carga impositiva o reserva legal, garantizando el derecho de propiedad frente a la exacción tributaria. Todos los elementos esenciales de la obligación tributaria se encuentran en ley, no teniendo margen la administración tributaria o el juez de establecerlos (separación de poderes).

Este principio se basa en la supremacía de la Constitución, en consecuencia, las normas tributarias se deben de crear en observancia a los principios constitucionales, tal como lo regula la Constitución Política de la República de Guatemala en su artículo 239 el cual establece lo siguiente:

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

---

<sup>49</sup> Desde la Carta Magna del rey Juan Sin Tierra de 1215, y posteriormente el principio de la auto-imposición representativa soberana. En la Declaración de Derechos y Deberes del Ciudadano aprobada luego de la Revolución Francesa, en 1789, se establecía que: “Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración es indispensable una contribución común: debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus posibilidades”<sup>1</sup>, agregando luego que: “Todos los ciudadanos tienen el derecho de verificar por sí mismos o por sus representantes la necesidad de la contribución pública, de aceptarla libremente, de vigilar su empleo y de determinar la cuota, la base, la recaudación y la duración.” Artículo 13 de la Declaración de Derechos y Deberes del Ciudadano, 1789. 2 Artículo 14 de la Declaración de Derechos y Deberes del Ciudadano, 1789.

La Corte de Constitucionalidad ha indicado que: *“El artículo 239 de la Constitución consagra el principio de legalidad en materia tributaria, que garantiza que la única fuente creadora de tributos puede ser la ley, estableciendo que es potestad exclusiva del Congreso de la República decretar impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, así como la determinación de las bases de recaudación de dichos tributos”*.<sup>50</sup>

### **2.2.2. Principio de capacidad de pago**

Este principio constitucional es muy importante y se encuentra regulado en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala el cual indica en el primer párrafo lo siguiente: *“el sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto, las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago”*.

En Sentencia de veintisiete de agosto de dos mil ocho, dictada en el expediente un mil novecientos cincuenta y ocho – dos mil ocho (1958-2008), la Corte de Constitucionalidad determinó la función que la Constitución le asigna al legislador ordinario en materia tributaria, indicando que:

*“...tiene a su discreción seleccionar las circunstancias fácticas que originarán la imposición, las cuales deben ser reveladoras de la capacidad del sujeto pasivo de contribuir en alguna medida al sostenimiento del Estado y deben gravarse en función de la potencialidad económica de cada uno, para lo cual las transacciones comerciales que realiza o los servicios que presta (o contrata) son indicios que hacer presumir un nivel de riqueza en el contribuyente, sin que aquéllos, por su especial naturaleza de indicios, puedan ser en extremo determinantes o bien objeto de una regulación casuística, por las diferencias económicas y financieras que existen entre las actividades comerciales de venta de bienes y prestación de servicios”*.

### **2.2.3. Principio de igualdad y de generalidad**

Por el principio de igualdad, ausencia de privilegios, además del refuerza en el aspecto redistributivo del sistema impositivo, en la igualdad proporcional (capacidad

---

<sup>50</sup> Gaceta 40. Expediente 533-95. Fecha de sentencia 20/6/1996.

contributiva) y la igualdad como equidad en el caso particular (discriminación positiva).<sup>51</sup> Además se vincula con el de generalidad, ya que los *“tributos deben ser pagados por todos los sujetos comprendidos en la situación objetiva prevista por la Ley”*<sup>52</sup>

Rodríguez Lobato quien es citado por Gladys Monterroso en su obra Fundamentos Tributarios: *El principio de igualdad significa que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias y, consecuentemente, que deberá tratar en forma desigual a los desiguales o que estén en desigualdad de circunstancias*<sup>53</sup>.

Según el artículo 62 del Código Tributario, exención es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley.

Además, la Corte de Constitucionalidad al analizar el principio de igualdad tributaria ha señalado que:

*“La garantía de igualdad tributaria, en realidad, lo que establece, es que las leyes deben tratar de igual manera a los iguales, en iguales circunstancias. Deben tomarse en cuenta las diferencias que caracterizan a cada uno de los sujetos tributarios en el lugar, tiempo y modo en que han de aplicarse los tributos para determinar si concurren las mismas circunstancias, pues de lo contrario pueden y deben establecerse diversas categorías impositivas. Se trata de que en las mismas condiciones se impongan los mismos gravámenes a los contribuyentes, pero ello no significa que los legisladores carezcan de facultad de establecer categorías entre ellos, siempre que tal diferencia se apoye en una base razonable y responda a las finalidades económicas del Estado” (Sentencia de dieciocho de julio de mil novecientos noventa y uno, dictada en los expedientes acumulados cuarenta y dos - noventa y uno, cuarenta y tres- noventa y uno y cincuenta y dos-noventa y uno).*

---

<sup>51</sup> Lara Berrios, Bernardo. Op. Cit. Pág. 13.

<sup>52</sup> Lara Berrios, Bernardo. Op. Cit. Pág. 14.

<sup>53</sup> Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. Op. Cit. Pág. 35.

#### **2.2.4. Principio de progresividad o proporcionalidad**

La progresividad o proporcionalidad se vincula con las condiciones efectivas de riqueza y capacidad de pago de los contribuyentes.<sup>54</sup>

#### **2.2.5. Seguridad jurídica**

El principio de seguridad jurídica exige la posibilidad de poder prever las consecuencias y el tratamiento tributario de las situaciones y acciones de los contribuyentes, pudiendo anticipar las decisiones administrativas y judiciales pertinentes sobre esas situaciones y acciones<sup>55</sup>.

La ley puede crear conceptos jurídico-tributarios o recurrir a conceptos técnicos de otras disciplinas.<sup>56</sup> Sin embargo, esta sustitución disciplinaria puede vulnerar el principio de seguridad jurídica que aporta el principio de legalidad de la materia jurídico-tributaria.<sup>57</sup>

#### **2.2.6. Principio de no confiscación**

Son efectos jurídicos del principio del respecto a la propiedad privada el de prohibición de la confiscatoriedad.<sup>58</sup> Se debe evitar que el monto del impuesto despoje de su patrimonio al contribuyente (Expedientes Números 2947-2008 y 3108-2008 de la Corte de Constitucionalidad).

#### **2.2.7. Principio de prohibición de la doble o múltiple tributación**

Este principio se encuentra regulado en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala en su segundo párrafo el cual dice: “*Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna*”.

---

<sup>54</sup> Upegui Mejía, Juan Carlos. Principios constitucionales del Derecho Tributario en Colombia y México. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Universidad Nacional Autónoma de México. Pág. 52.

<sup>55</sup> Loc. Cit.

<sup>56</sup> Ibíd. Pág. 131.

<sup>57</sup> Pérez Morales, Edgar. Ibíd. Pág. 5.

<sup>58</sup> Lara Berrios, Bernardo. Op. Cit. Pág. 15.

### **2.2.8. Principio de no retroactividad de la ley tributaria**

Este principio constitucional se encuentra regulado en el artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece lo siguiente: *“La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo”*. Y en específico se encuentra regulado en el artículo 66 del decreto 6-91 del Congreso de la República Código Tributario el cual establece literalmente lo siguiente: *“Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes.”*.

### **2.3. Principios de justicia y equidad en materia tributaria**

Este principio se encuentra regulado en los artículos 239 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala y constituyen garantías para el contribuyente. El principio de equidad se refiere a que todos deben pagar impuestos sin excepción alguna ya que todos deben contribuir al gasto público, es en sentido general pues las normas van dirigidas a todos. Por otro lado, el principio de justicia se refiere a que si bien todos están obligados al pago de impuestos este cobro debe de ser en proporción a los ingresos económicos de cada persona en particular es decir siendo justos en el sentido de que si una persona obtiene menos ingresos no se le requerirá el mismo monto que paga una persona con mayores ingresos económicos, esto quiere decir que se debe requerir el impuesto en base a las posibilidades de cada persona.

Estos dos principios constitucionales tributarios han sido ampliamente desarrollados en la jurisprudencia constitucional, concretamente cabe mencionar los siguientes Expedientes: Números 1824-2009, 2061-2005, 1060-2003 y 1064-2003, 1095-2001, 886-96, 887-96, 889-96, 955-96 y 945-96 y el 34-91, entre otros fallos, que se estudian a continuación, tratando de hacer abstracción de la fundamentación sobre los impuestos concretos sobre los que se plantearon las acciones constitucionales.

En el caso de los Expedientes Acumulados Números 1095-2001, 886-96, 887-96, 889-96, 955-96 y 945-96, sentencia de 11 de septiembre de 1996, la Corte señala que los

tributos son justos y equitativos cuando *“deban ser racionalmente calculados sobre indicadores o manifestaciones de la riqueza del obligado”*, además explica que la potestad legislativa permite estimar la capacidad contributiva sobre la base de la teoría de los signos de riqueza externa. Por el principio de justicia distributiva, *“nadie que tenga capacidad contributiva debe abstenerse de pagar impuestos, porque los mismos sirven fines sociales y son necesarios para la subsistencia del Estado, y por esto la equidad concede universalidad al tributo”*.

Además, en el Expediente 34-91, sentencia de 6 de agosto de 1991, la Corte vincula justicia tributaria, capacidad de pago, y principio de igualdad de tributaria, ya que *“se persigue que el que posee más pague más, el que posee menos pague menos, y el que nada posee, no pague nada”*.

En los Expedientes acumulados 1060-2003 y 1064-2003, sentencia de 23 de octubre de 2003, la Corte expuso que: *“La inconstitucionalidad que se advierte también encuentra apoyo en el hecho de que 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”*.

En el Expediente 1095-2001, sentencia de 30 de octubre de 2001, aclara que debe entenderse como debe interpretarse el principio de justicia social al ámbito tributario bajo un método sistemático: *“En los artículos 101 y 118 de la Constitución, se encuentra plasmado el término justicia, el que esta vez se refiere a la justicia social, es decir, aquélla que trata la igualdad social y la compensación de las desigualdades sociales reales, tal como, la de los trabajadores. Finalmente, en el artículo 239 se encuentra otro concepto de justicia, el referido a la justicia tributaria que impone que el ingreso que se obtenga de los tributos debe captarse del ciudadano de manera proporcional dependiendo de la capacidad económica del obligado.*

*Analizado el artículo 118 de la Constitución que se denuncia vulnerado, se aprecia que éste se refiere a la actividad financiera general del Estado, es decir, aquella actividad que tanto la doctrina de los juristas como la experiencia de las distintas ramas de las ciencias que se dedican a cuestiones económicas, ha sostenido que consiste en la actividad que despliega todo ente, incluyendo al Estado, para agenciarse de fondos. ... La justicia, es pues, a tenor de esta norma, aquélla que tiene como fin el logro del pleno empleo y tiende a la equitativa distribución del ingreso nacional, que no es lo mismo a equitativa distribución de obligación de contribuir al ingreso nacional –justicia tributaria– ... Por ende, la norma que pretende recibir recurso económico por uno de los medios permitidos por la ley que es el tributo, no puede tildarse de inconstitucional por vulnerar la justicia social, pues es evidente que éstas –las normas tributarias– no hacen referencia a distribución de riqueza nacional, sino a forma de adquirirla del particular.”*

Además, en otro de los motivos de impugnación, respecto a tarifas únicas, la Corte abordó el problema si estas tasas únicas son contrarias al principio de justicia tributaria y de progresividad. Ya lo resolvió de esta forma: *"El artículo 243 de la Constitución exige que 'el sistema tributario debe ser justo y equitativo'. En la elaboración legislativa del tributo y como guía de justicia tributaria hay tres momentos importantes: la delimitación del hecho imponible, que se refiere a la aptitud abstracta para concurrir a las cargas públicas; la delimitación de la base imponible, que es la que orienta la fijación normativa a efectos de procurar la igualdad en razón del grado de capacidad contributiva de cada presupuesto objetivo; y, finalmente, la delimitación de la cuota tributaria, es decir, la regulación de las tarifas o alícuotas individuales. Es en esta última fase en la cual se trata de la capacidad contributiva específica, que consiste en la adecuación de la igual aptitud objetiva para concurrir a las cargas públicas a la desigual situación de los potenciales contribuyentes. Se produce en la fase de delimitación de la cuota tributaria una relación que lleva a la igualdad ante la ley, para que la justicia se produzca en cada caso concreto y se alcance con ello la equidad.*

*Derivado de lo anterior, es la capacidad contributiva específica (aptitud subjetiva comparativa) la que orienta la determinación concreta de la deuda tributaria en razón de*

*las circunstancias personales de cada sujeto (subjetivación del tributo).” Sentencia de veinte de marzo de mil novecientos noventa y seis, Expediente novecientos cuarenta y nueve – noventa y cinco, Gaceta Jurisprudencial número treinta y nueve, criterio que fue reiterado en sentencia de treinta de octubre de dos mil uno, expediente mil noventa y cinco – dos mil uno*

Sobre el valor de la progresividad de la tarifa como factor condicionante de la justicia tributaria del impuesto, señaló que *“no debe olvidarse que la justicia del Tributo debe buscarse en el contexto de la ley que lo crea a efecto de establecer si en su normativa se encuentran las distinciones propias de la justicia tributaria”*.

Este criterio deberá evaluar para cada impuesto y contexto de su creación o reforma.

## CAPÍTULO III

### EL IMPUESTO ÚNICO SOBRE BIENES INMUEBLES

En este Capítulo se estudian los elementos o bases de recaudación del Impuesto Único sobre Inmuebles en particular, analizando el tipo impositivo y su relación con el procedimiento de gestión y recaudación en función de la valuación del bien afecto. También se presenta una síntesis de la jurisprudencia que ha resuelto las dudas planteadas sobre la constitucionalidad del impuesto en cuestión.

#### **3.1. Aspectos generales**

Los antecedentes del actual Impuesto sobre Inmuebles datan del Decreto Número 37-78, que dispuso la transferencia del 50% de la recaudación para las municipalidades; el Decreto Número 62-87: Ley del IUSI, que fusionó el Impuesto Territorial y el Arbitrio de Renta Inmobiliaria, mediante el establecimiento de un nuevo mecanismo para revaluar los bienes inmuebles, el autoavalúo. Con el Decreto Número 57-94, que reformaba los artículos 2 y 8 del Decreto Número. 62-87, se estableció la descentralización del IUSI. Finalmente, el Decreto Número 15-98: Ley actual del IUSI, fortalece la descentralización del impuesto a las municipalidades.

El Decreto Número 15-98 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, establece un impuesto único anual sobre el valor de los bienes inmuebles situados en el territorio de la República de Guatemala. El impuesto recae sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos, integrando los mismos al terreno, las estructuras, construcciones, instalaciones adheridas al inmueble y sus mejoras, así como los cultivos permanentes.

El impuesto, las multas y los intereses que la mora genere están destinados a las municipalidades para su desarrollo local, y al Estado para el desarrollo nacional.

Respecto del impuesto sobre bienes inmuebles, a partir de 2010 se ha incrementado su recaudación municipal *“como parte de la labor realizada por el Registro de la Propiedad y el Registro de Información Catastral”*.<sup>59</sup>

El artículo 5 de la Ley del Impuesto Único sobre Bienes Inmuebles determina que en primera instancia la actualización del valor fiscal de un inmueble se determina por auto avalúo presentado por los contribuyentes conforme a las condiciones a que se refiere esta ley. Dicha declaración tributaria deberá ser revisada por la Municipalidad conforme al Manual de Avalúos elaborado por el Ministerio de Finanzas Públicas y mediante los procedimientos previamente aprobados por el Concejo Municipal.

Sin embargo, la doctrina ha cuestionado la constitucionalidad del impuesto, en un país donde la economía agraria se fundamenta en la tendencia de la tierra o derecho de propiedad.

Considerando que no contiene hecho generador atribuible a la base imponible, puesto que la propiedad es una mera manifestación de la riqueza. Además, se ha criticado que el manual de avalúos vulnera el principio de legalidad, puesto que el Ministerio de Finanzas (o como lo hicieron algunas Municipalidades<sup>60</sup>) podrían incluir parámetros *“antojadizos”* para manipular la base imponible. Además, se vulnera el principio de capacidad de pago, puesto que la propiedad del inmueble es independiente de la disponibilidad de efectivo para el pago del impuesto.<sup>61</sup>

### **3.2. Descentralización en la gestión y recaudación del impuesto**

Todas las municipalidades del país pueden adquirir las competencias de administración y recaudación del IUSI, pero para esto deben llenar una serie de requisitos, tanto

---

<sup>59</sup> Centro de Investigaciones Económicas Nacionales. Sistema Tributario Guatemalteco. Lineamientos de Política Económica, Social y de Seguridad. 2011. Pág. 28.

<sup>60</sup> Véase Flores Faena, María José. Análisis jurídico de los acuerdos municipales que modifican las bases de recaudación de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles, de conformidad con el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Universidad Rafael Landívar. Tesis de Maestría en Asesoría en Tributación. Guatemala. 2012.

<sup>61</sup> Yarhi Fath, Jonathan. Deficiencias de la Ley del Impuesto único sobre inmuebles al amparo de los principios constitucionales que rigen en materia tributaria. Universidad Francisco Marroquín. Tesis de Licenciatura en Derecho. Guatemala. 2013. Páginas 30 a 32.

legales como técnicos y administrativos. Para lograr la absorción de las competencias citadas, las municipalidades deben realizar ciertas gestiones en donde se involucra tanto a los representantes de la municipalidad que solicita, como también personas de entidades gubernativas que son las encargadas de coordinar todo lo relacionado con el traslado del IUSI, a aquéllas.

El procedimiento para la descentralización del IUSI es el siguiente:

- a) El Concejo Municipal aprueba el traslado de las competencias de administración y recaudación del IUSI, hacia la municipalidad.
- b) El Secretario Municipal certifica el punto de acta, donde el Concejo Municipal aprueba el traslado de las referidas competencias y elabora oficio dirigido al Ministro de Finanzas Públicas, el cual debe ser firmado por el Alcalde Municipal, para solicitar la descentralización del IUSI.
- c) Ministerio de Finanzas Públicas recibe documentación y elabora Acuerdo Ministerial, para hacer efectiva la descentralización.<sup>62</sup>

Las instituciones que se involucran en este tema son la DICABI, y el programa IUSI, que está adscrito al Ministerio de Finanzas Públicas y cuya misión es capacitar oficialmente a las autoridades, funcionarios y técnicos municipales en el tema referido.

Aparte del Acuerdo Municipal de traslado de la administración y recaudación del IUSI, se entrega un documento que hace referencia entre otros, a los temas siguientes:

- Determinación de límites municipales y de bienes inmuebles propios de su jurisdicción.
- Actualización de información del registro inmobiliario, como avisos notariales, inscripción de nuevos bienes inmuebles y actualización de valores de los mismos.
- Facturación.
- Cuenta corriente.
- Distribución de fondos.

---

<sup>62</sup> Ministerio de Finanzas Públicas. "Boletín Informativo sobre la Descentralización del IUSI". Dirección de Catastro y Avalúo de Inmuebles. Unidad de Asesoría Técnica y Municipal. Guatemala. Octubre de 2011.

- Cobro del impuesto.
- Actualización de registros inmobiliarios, como registros de construcciones, adiciones y mejoras.
- Avalúos.

Con la información proporcionada cada municipalidad en forma directa inicia la administración y recaudación del IUSI, lo que implica la emisión de resoluciones, las cuales deben notificarse a los contribuyentes para que tengan validez jurídica.

Seguidamente se enumeran los tipos de resoluciones que las municipalidades deben emitir dentro de este proceso del traslado del IUSI:

- Resolución de aprobación de autoavalúo o avalúo.
- Resolución de aceptación o negación de impugnación.
- Resolución aprobando el nuevo valor del bien inmueble, por construcción, adiciones y mejoras.
- Resolución de actualización de ubicación del inmueble.

La DICABI continúa gestionando el impuesto en aquellas municipalidades que no han descentralizado su cobro. De los fondos recaudados, corresponderá a las municipalidades lo siguiente: a) El 100% recaudado de los contribuyentes afectos al 2 por millar. b) El 75% recaudado de los contribuyentes afectos al 6 ó 9 por millar de los bienes inmuebles ubicados dentro de su jurisdicción territorial y el 25% para el Estado.

### **3.3. Hecho generador y sujetos del Impuesto Único Sobre Inmuebles**

El hecho generador o hecho imponible es la situación jurídica de ser propietario o poseedor a título de dueño de un bien inmueble. El hecho generador en el impuesto único sobre inmuebles según el Decreto 15-98, recae en la propiedad del bien inmueble.

Son sujetos del Impuesto: los propietarios, los poseedores, y los usufructuarios de bienes del Estado. Son propietarios, todas aquellas personas individuales o jurídicas, que tienen título legal de sus bienes inmuebles. Por lo que bien inmueble debe estar

inscrito en el Registro de la Propiedad. Son poseedores de bienes inmuebles, todas aquellas personas individuales o jurídicas, que carezcan de título inscribible en el Registro de la Propiedad. Son usufructuarios, aquellas personas individuales o jurídicas que, mediante contrato de usufructo, disfrutan de bienes inmuebles propiedad del Estado.<sup>63</sup>

En la práctica, los poseedores, si el inmueble no está matriculado, no tributan, y quedarían excluidos, los arrendatarios de bienes del Estado, y las tierras de las comunidades indígenas.

Según la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, son responsables solidarios y mancomunados los siguientes:

- a) Los albaceas, representantes de una mortual, herederos o legatarios de bienes inmuebles;
- b) Los Fiduciarios por los bienes inmuebles administrados en fideicomiso;
- c) Los usufructuarios de bienes inmuebles inscritos como tales en la matrícula fiscal;
- d) Las personas individuales o jurídicas por el impuesto que se adeude a la fecha de la adquisición de bienes inmuebles a cualquier título;
- e) Los sujetos del impuesto o su representante legal tienen la obligación de concurrir a citaciones y a proporcionar la información pertinente que les sea requerida para el establecimiento, actualización y mantenimiento de la matrícula fiscal.

### **3.4. Procedimiento de determinación, cálculo y pago del impuesto**

La Municipalidad deberá convocar a los contribuyentes y responsables sus apoderados o representantes legales, deberán presentar un auto avalúo, como declaración del valor de cada inmueble (artículo 6).

---

<sup>63</sup> Ministerio de Finanzas Públicas. "Boletín Informativo sobre la Descentralización del IUSI". Dirección de Catastro y Avalúo de Inmuebles. Unidad de Asesoría Técnica y Municipal. Guatemala. Octubre de 2011.

Los auto avalúos, serán recibidos por la Dirección o la municipalidad quienes los revisarán de oficio, pudiéndose efectuar las inspecciones de campo que se estimen convenientes para verificar los valores consignados en los mismos.

En el supuesto de resultar ajustes a los valores o rectificación de datos, se procederá conforme lo dispuesto por esta ley. Como se aprecia, la Ley otorga autonomía a cada Municipalidad para el establecer el procedimiento de revisión e inclusive los criterios de valoración siempre de conformidad con el Manual del Ministerio de Finanzas Públicas

Para la determinación del impuesto anual sobre bienes inmuebles, se establecieron las escalas y tasas siguientes (artículo 11 de la Ley del IUSI):

<b>VALOR INSCRITO</b>	<b>IMPUESTO</b>
Hasta Q 2,000.00	Exento
De Q 2,000.01 a Q. 20,000.00	2 por millar
De Q 20,000.01 a Q. 70,000.00	6 por millar
De 70,000.01 en adelante	9 por millar

Para la determinación del impuesto, el valor inscrito de cada bien inmueble se refiere directamente a las escalas anteriores, multiplicándolo por la tasa correspondiente.

El artículo 3 de la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, dispone que:

*“El impuesto establecido en la presente ley, recae sobre los bienes inmuebles rústicos o rurales y urbanos, integrando los mismos el terreno, las estructuras, construcciones, instalaciones adheridas al inmueble y sus mejoras; así como los cultivos permanentes. Para los efectos de la determinación del impuesto, no integrará la base imponible el valor de los bienes siguientes: 1. La maquinaria y equipo, 2. En las propiedades rústicas o rurales, las viviendas, escuelas, puestos de salud, dispensarios u otros centros de beneficio social para los trabajadores de dichas propiedades. Para los efectos de este*

*impuesto, se consideran cultivos permanentes los que tengan una producción superior a tres (3) años.”*

Sin embargo, el IUSI es un impuesto conflictivo en Guatemala, ya que como se ha señalado *“han de ser “contados con los dedos de una mano”, como dice el dicho, los inmuebles que están declarados ante el Fisco a su valor de mercado”*<sup>64</sup>

Se han apuntado algunos factores de las diferencias relativas entre valores: *“Seguramente haya inmuebles que, porque no se han negociado en mucho tiempo, por ejemplo, están en la matrícula correspondiente registrados a menos de una vigésima parte de lo que valen, mientras que otros, que forman parte de desarrollos inmobiliarios recientes, financiados por los bancos del sistema, muy probablemente figuran a más de dos tercios de su valor de mercado....Una de las razones por las cuales esta situación ha llegado tan lejos, me parece, se debe a que el IUSI grava tanto el suelo como también lo que sobre el mismo se edifica. Así, dos terrenos vecinos de iguales medidas pueden ser declarados a valores tan diferentes como si estuvieran situados a decenas de kilómetros de distancia. Basta que en uno haya una edificación de mucho valor y en el otro haya una “galera” —cosa que no es nada inusual en muchas de las ciudades del país—. En esas circunstancias, es decir, de tanta falta de uniformidad, es casi imposible que la Administración Tributaria —sea la nacional o las de las municipalidades— pueda detectar las subvaluaciones o diferencias de valor injustificadas.”*

La actualización (al alza o a la baja) de una propiedad es un aspecto sí contemplado en la Ley<sup>65</sup>. A tal efecto, el artículo 5 establece:

---

<sup>64</sup> Mayora, Eduardo. Impuesto único sobre bienes inmuebles. En [eduardomayora.com](http://eduardomayora.com) [Fecha de consulta: 15/10/19]

<sup>65</sup> Nájera Colmenar, Julio Roberto. Análisis jurídico de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles y los mecanismos de actualización del valor fiscal de bienes inmuebles a través de la práctica del avalúo que contempla dicho cuerpo normativo. Universidad de San Carlos de Guatemala. Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales. Guatemala. 2007. Pág. 63.

*“Artículo 5. De la actualización del valor fiscal.*

*El valor de un inmueble se determina:*

- 1. Por autoavalúo presentado por los contribuyentes conforme a las condiciones a que se refiere esta Ley;*
- 2. Por avalúo directo de cada inmueble, que practique o apruebe la Dirección o en su caso la municipalidad cuando ya esté administrando el impuesto, conforme el manual de avalúos elaborado por el Ministerio de Finanzas Públicas y mediante los procedimientos previamente aprobados por el Concejo Municipal;*
- 3. Por avalúo técnico practicado por valuador autorizado por la Dirección a requerimiento del propietario; este avalúo deberá presentarse en certificación bajo juramento, firmando por el propietario o su representante legal y el valuador autorizado; y,*
- 4. Por nuevos valores consignados en el aviso notarial a que dé lugar la enajenación o transferencia por cualquier título de bienes inmuebles.*

*Cuando los valores consignados en los numerales anteriores, sean menores a los valores registrados en la matrícula fiscal, no serán operados por la Dirección o municipalidad respectiva”.*

El autoavalúo consiste en valorar sus bienes por el propietario en forma voluntaria y con fines de pago (voluntario también) del impuesto. Como ha quedado mencionado, nunca podrá ser menor al valor que ya tienen asignados en la matrícula fiscal.

Artículo 6 de la Ley dispone:

*“Del autoavalúo: Los contribuyentes y responsables, sus apoderados o representantes legales, deberán presentar un autoavalúo, como declaración del valor de cada inmueble, cuando sean convocados para el efecto por el Ministerio o la municipalidad respectiva, que publicarán las fechas e instructivos correspondientes. La obligatoriedad de esta declaración, incluye a los inmuebles que a la fecha de vigencia de esta ley no tuvieran matrícula fiscal abierta.*

*La Dirección o la municipalidad, según corresponda, procederá a reevaluar de inmediato aquellos inmuebles que no cumplieran con la presentación del autoavalúo, estando facultada para contratar valuadores autorizados privados a efecto de realizar esta reevaluación en un tiempo perentorio. Los costos directos e indirectos asociados con el avalúo así contratado serán cargados a cuenta del contribuyente de acuerdo a una tarifa autorizada por el Ministerio o la municipalidad y basada en el valor del inmueble.*

*Los autoavalúos a que se refiere este artículo, serán recibidos por la Dirección o la municipalidad quienes los revisarán de oficio, pudiéndose efectuar las inspecciones de campo que se estimen convenientes para verificar los valores consignados en los mismos. En el supuesto de resultar ajustes a los valores o rectificación de datos, se procederá conforme a lo dispuesto por esta ley.”*

Para poder realizar el avalúo directo, es precisa la aplicación del Manual emitido por el Ministerio de Finanzas Públicas. Como se señaló: *“Actualmente no es posible actualizar el valor fiscal de bienes inmuebles, a través del avalúo directo, en virtud que con la entrada en vigencia del manual de avalúos emitido por Ministerio de Finanzas Públicas a través de la Dirección de Catastro Avalúos de Bienes Inmuebles (DICABI) las municipalidades que administren y cobren el impuesto único sobre inmuebles, deben hacer un estudio técnico, para determinar zonas homogéneas físicas y zonas homogéneas económicas haciendo un estudio de valores de mercado y sectorizando las zonas, que conforman el municipio. Una vez establecidos los valores comerciales, de conformidad con el manual de avalúos, las municipalidades a través del Concejo Municipal deben aprobar estos valores y presentarlos a la DICABI, para que éste los analice y los apruebe. Una vez aprobados los traslada a la municipalidad para que establezca los porcentajes a utilizar, mismos que van del 20% al 50% de descuento de esos valores comerciales para que sean aplicados como base imponible del impuesto único sobre inmuebles”.*<sup>66</sup>

---

<sup>66</sup> Ibid. Pág. 66.

Sobre el informe de valuador autorizado por la DICABI, profesional o técnico contratado por el propietario, es una variante de avalúo voluntario por el propietario, como un elemento probatorio dentro del expediente de valuación del inmueble ante DICABI o la Municipalidad. Y debe ir acompañado de los siguientes documentos:

- *Solicitud del propietario o poseedor del inmueble dirigida a la DICABI o la municipalidad*
  - *Informe de avalúo bajo juramento, con fecha no mayor a seis meses anteriores a la presentación del expediente de valuación de inmueble.*
  - *Certificación del Registro General de la Propiedad, extendido en fecha no mayor a los seis meses anteriores a la presentación del expediente de valuación del bien inmueble.*
  - *Plano o croquis de localización, en formato A3 o A4*
- d.1 para bienes inmuebles urbanos: se dibujará la manzana donde esté ubicado el inmueble, indicando la nomenclatura municipal.*
- d.2 para bienes inmuebles colindantes a centros poblados: se indicarán las vías de acceso y elementos de infraestructura que se consideren permanentes, como escuelas, iglesias, centros de salud, gasolineras etc...*
- d.3 para bienes inmuebles rurales: se indicará la población más cercana, indicando distancias y vías de acceso, además de referenciar las aldeas, caseríos, fincas, ríos etc...*
- *Fotografías de vías de acceso, fachada de la construcción, del interior de la construcción y el terreno.*<sup>67</sup>

Se entiende que puede recurrirse a este sistema cuando se duda del valor que la DICABI o la Municipalidad pudiera asignarle al bien inmueble.

Finalmente, puede reevaluarse por medio del valor consignado en aviso notarial (valor base del contrato de enajenación, que puede ser el comercial en los contratos

---

<sup>67</sup> *Ibíd.* Pág. 68.

bancarios), “por lo que esta forma de actualización es el único medio que permite una eficiente recaudación del impuesto”.<sup>68</sup>

### **3.5. Jurisprudencia constitucional en materia de impuesto único sobre inmuebles**

Desde la perspectiva de la vulneración o no de los principios constitucionales tributarios, la normativa del IUSI, tanto la Ley antecedente de 1987 como la actual de 1998, han sido objeto de revisión constitucional. Se estudian los expedientes siguientes:

#### **3.5.1. Expediente Número 1948-2003. Guatemala, once de agosto de dos mil cuatro. Apelación de inconstitucionalidad en caso concreto.**

Se trataba de un caso en el que el bien tenía una extensión menor a la consignada en la liquidación, y además por tener su inmueble aproximadamente cincuenta años de existencia su valor ha disminuido por depreciación, siendo por ende, improcedente la aplicación del artículo 20, párrafo primero de la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles al establecer: *“La liquidación del impuesto la formula el ente administrador con base en el registro de la matrícula fiscal que lleva para el efecto”*, toda vez que viola los artículos 41, párrafo primero, y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que prohíbe la confiscación de bienes y el principio de capacidad de pago. Se trataba de una inconstitucionalidad de caso concreto que no llevó los presupuestos procesales, por lo que la Corte no entró al fondo del asunto.

#### **3.5.2. Expedientes acumulados Nos. 497-2001 y 747-2001. Inconstitucionalidad total. Sentencia de seis de diciembre de dos mil uno.**

Se ejercitaron acciones de inconstitucionalidad total del Acuerdo Municipal de dos de marzo de dos mil uno, del Concejo Municipal de la Municipalidad de Guatemala, que contiene "Tablas de Valores por Metro Cuadrado de Construcción para los Inmuebles ubicados dentro del Municipio de Guatemala", por violación de los artículos 171, inciso c, 239 constitucionalidad, porque las tablas por metro cuadrado de construcción y por metro cuadrado de terreno modifican el valor de los inmuebles, y siendo éste la base de recaudación del Impuesto Único sobre Inmuebles, como lo define el artículo 4 del

---

<sup>68</sup> *Ibíd.* Pág. 69.

Decreto Número 15-98 del Congreso, al aplicar dichas tablas se modifica no sólo el monto del impuesto a pagar sino que también las bases de tributación. La Corte así lo estimó, puesto que el Acuerdo fijaba valores “ *sin considerar todos los elementos para la determinación de la base impositiva establecidos en el artículo 4 de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles, así como sin acatar la disposición del artículo 5 de la misma Ley, referente -para el presente caso- a que la actualización del valor de un inmueble mediante avalúo directo, cuando la municipalidad esté administrando el impuesto, debe realizarse conforme al manual de avalúos elaborado por el ministerio de Finanzas Públicas y, por supuesto, cabalmente mediante avalúo directo que, conforme al artículo 13 de la misma Ley, deberá ser aprobado por el Concejo Municipal. De esa manera, el Acuerdo impugnado modifica la base imponible del Impuesto Único sobre Inmuebles, que es facultad exclusiva del Congreso de la República, y, al establecer normas que van más allá de lo relativo al cobro del tributo y establecer procedimientos que faciliten su recaudación, contradice y tergiversa normas reguladoras de las bases de recaudación de dicho tributo previstas en la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles, con lo que viola el artículo 239 de la Constitución, y, en consecuencia, sus disposiciones son nulas ipso jure y el Acuerdo impugnado deviene inconstitucional, por lo que así debe resolverse”.*

### **3.5.3. Expediente Número 3253-2011. Sentencia de 6 de diciembre de 2011. Inconstitucionalidad en caso concreto**

Se examinó el auto de quince de julio del dos mil once, dictado por la Sala Cuarta del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, en carácter de Tribunal Constitucional, en el incidente de inconstitucionalidad de ley en caso concreto de los artículos 1, 3, 4, 5 numeral 2, 13, 14 y 23 de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles; Acuerdo Ministerial veintiuno – dos mil cinco (21-2005) del Ministerio de Finanzas Públicas; Acuerdo COM – cero veintiséis – cero siete (COM-026-07) del Concejo Municipal de la Ciudad de Guatemala y Resolución número DCAI – SVIM – once mil seiscientos ochenta y tres – dos mil ocho (DCAI-SVIM-11683-2008) de la Sección de Valuación Inmobiliaria Municipal de la Municipalidad de Guatemala, Dirección de Catastro y Administración del Impuesto Único sobre Inmuebles. Señalando que dichas normativas

violentan lo dispuesto en la Constitución Política de la República específicamente en los artículos 1, 2, 4, 12, 15, 39, 40, 41, 51, 138, 154, 157, 171, 175, 194, 239, 243 y 255. No establecer el hecho generador (aunque sí las bases de recaudación). No se cumplen parámetros de justicia y equidad tributaria, ni se respeta la capacidad de pago del contribuyente, ya que según el artículo 1 de la Ley objetada el impuesto recae sobre valores de cosas y no sobre aptitudes económicas personales, es decir el valor del inmueble no representa la capacidad de pago por lo que debe de permitirse una depuración de la base para que el mismo respete tal cual lo indica el artículo constitucional. De irretroactividad, porque se toman valores actuales aplicados a bienes adquiridos o construidos tiempo atrás, que además ya han sufrido pagos de otros impuestos permitiendo de esa cuenta la doble o múltiple tributación. Además, violatorios de los artículos 39, 40 y 41 de la Constitución toda vez que los índices que ahí se contemplan que determinan el pago del tributo no son índices que reflejen la capacidad de pago real del contribuyente y lo obligan a despojarse de sus bienes para afrontar el tributo.

No hay respeto a la equidad y justicia tributaria al determinar arbitrariamente al practicar un avalúo y establecer sobre ello el impuesto. En cuanto a la vulneración específica que argumentó del artículo 239, último párrafo, que establece que las disposiciones reglamentarias sólo podrán normar lo relativo al cobro administrativo del tributo, ello se contraviene al atribuirle a las municipalidades la discrecionalidad de determinar la base imponible sobre la cual se cobrará el tributo y del mismo modo al otorgarle a dependencias estatales con tan sólo un poder reglamentario la facultad de establecerlos.

Sobre la existencia de hecho generador, la Corte consideró que: *“De acuerdo a lo anterior se concluye que la ley del impuesto único sobre inmuebles si contempla un hecho generador, ya que el supuesto abstracto del impuesto lo constituye la propiedad o posesión sobre los bienes inmuebles rústicos o rurales y urbanos, lo cual obliga al propietario o poseedor a pagar el impuesto a la municipalidad que le corresponde de*

*acuerdo al lugar donde está ubicado el inmueble, por lo que el artículo 3 de la ley del impuesto único sobre inmuebles en el cual está previsto esto no es inconstitucional.”*

*Sobre la capacidad de pago, la Corte consideró que: “No existe vulneración al principio de capacidad de pago constitucionalmente consagrado, en virtud que está claro que a lo que se refiere el artículo 243 de la Constitución es la prohibición de los impuestos confiscatorios, es decir a los que exceden del límite razonable y no se imponen de manera justa y equitativa. En el caso del impuesto único sobre inmuebles, para determinar el valor del inmueble y de esa cuenta establecer el impuesto a pagar, existen procedimientos previsto por la ley para llevar a cabo el avalúo de los inmuebles, mismos que son realizados de acuerdo a los parámetros fijados, lo que no implicaría un exceso en la determinación del impuesto, no obstante existir diversos medios de impugnación en lo administrativo. En el caso concreto, la incidentante manifestó que el avalúo practicado a su propiedad que determinó el valor del impuesto único sobre inmueble excede a su capacidad de pago, objetando así mismo el manual de valuación inmobiliaria; sin embargo ello no constituye una violación constitucional, ya que la misma ley le proporciona los mecanismos para impugnar su inconformidad o bien el que ella hubiese confrontado el avalúo realizado por parte de la Municipalidad de la Ciudad de Guatemala con un autoevalúo (artículo 5 inciso 1 Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles) y así poder determinar si hubo o no una injusticia en su caso.”*

*Sobre la constitucionalidad formal de los Acuerdos Municipales, la Corte ya los había declarado constitucionales: “Al respecto esta Corte se ha pronunciado de la siguiente manera: “...el Ministerio de Finanzas Públicas, al emitir el Acuerdo Ministerial número 21-2005, lo hizo conforme con lo establecido en el artículo 16 del Decreto número 15-98 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles. Asimismo que el Concejo Municipal de Guatemala, al emitir el Acuerdo COM-026-07 lo hizo de conformidad con lo expresamente determinado en los artículos 1, 2 literal d), 4, 5 numeral 2 y 16 del Decreto 15-98 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles; y con base en el Acuerdo número 21-2005 del Ministerio de Finanzas Públicas, sin excederse en sus facultades ya que de ninguna forma interfirió,*

*aprobando o improbando, actos, acuerdos o decretos del Organismo Ejecutivo. De las consideraciones anteriores se establece que no se da la inconstitucionalidad aludida, puesto que el Concejo Municipal sí está facultado para emitir el Acuerdo impugnado, con base en las propias funciones que le han sido atribuidas de conformidad con la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles”. [Expediente número 2315-2008 sentencia de veintiséis de mayo de 2008]. En virtud de lo anterior, aunado a lo expuesto en el primer párrafo de este considerando, esta Corte estima improcedente la inconstitucionalidad del Acuerdo Municipal COM – cero veintiséis – cero siete (COM-026-07) emitido por el Consejo Municipal de la ciudad de Guatemala, por lo que no existe vulneración al principio de legalidad establecido en el artículo 239 constitucional, ya que la municipalidad no se ha excedido en sus funciones, pues no se está decretando, por medio del acuerdo en cuestión, impuesto alguno sino únicamente se está aprobando la aplicación de procedimientos de valuación establecidos en el Manual de Valuación Inmobiliaria y los estudios de zonas homogéneas, que en la aplicación a un caso concreto como el que se estudia, beneficia al contribuyente al determinar el valor de impuesto por medio de avalúos realizados con procedimientos específicos y no valores arbitrariamente asignados.”*

También en el Expediente 3126-2008, sentencia de 25 de junio de 2009, se estableció con la constitucionalidad del Acuerdo Ministerial veintiuno - dos mil cinco (21-2005) del Ministerio de Finanzas Públicas, texto relativo al manual de avalúos que establece el artículo 16 de la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles -IUSI-.

#### **3.5.4. Expediente Número 3349-2010. Inconstitucionalidad general parcial. Sentencia de 1 de diciembre de 2011**

Se revisaron los artículos 1, 3, 4, 5, 7, 8, 9, 10, 11, 23, 25 y 43 del Decreto 15-98 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, y la del Manual de Valuación Inmobiliaria, formulado por la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas, aprobado por Acuerdo Ministerial 25-2005 del Ministerio de Finanzas Públicas. En el Considerando III, se expresan los argumentos de la Corte de Constitucionalidad para declararlo sin lugar:

“III - Esta Corte, en relación al vicio de inconstitucionalidad atribuido a los artículos del Decreto 15-98 del Congreso de la República, y la del Manual de Valuación Inmobiliaria autorizado mediante Acuerdo Ministerial 21-2005 del Ministerio de Finanzas Públicas, establece:

**A) En lo que respecta a la inconstitucionalidad de los artículos 1 y 3 de la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, sobre la base que vulneran los derechos de protección y desarrollo de la persona y el derecho a la propiedad privada, contemplados en los artículos 1º., 2º., 39 y 41 de la Constitución Política de la República de Guatemala, porque el ejercicio del derecho de propiedad está supeditado a encontrarse al día en el pago del impuesto y, de lo contrario, el derecho de propiedad termina y el inmueble puede ser rematado por el Estado.**

Esta Corte estima que no se hizo en el planteamiento de inconstitucionalidad la debida, concreta y específica confrontación entre la normativa impugnada con las normas constitucionales que se indican vulneradas, advirtiéndose que el interponente se limitó a realizar en su escrito inicial una serie de consideraciones que no constituyen razonamiento jurídico suficiente que justifique la expulsión de dichos artículos del ordenamiento jurídico nacional, derivado de algún efecto ilegítimo contenido en esas disposiciones, lo que determina la improcedencia del planteamiento en relación a la normativa mencionada.

**B) En relación a la inconstitucionalidad atribuida a los artículos 4 y 11 de la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles por la supuesta contravención a lo establecido en los artículos 4º. y 243 de la Ley Fundamental, derivado de que la forma de establecer la tasa impositiva de acuerdo al valor inscrito del inmueble genera discriminación económica y desigualdad entre los contribuyentes por la manipulación de los valores por parte del Estado.** Cabe señalar que la determinación de la base imponible se compone de elementos cuantificables, así como del incremento o decremento que deriva de la existencia de diversos factores. Las tasas que se deben aplicar para determinar el pago del impuesto, en los que figuran los montos y el valor a pagar, menos el factor descuento aplicado por las municipalidades

como agentes administradores, no genera desigualdad porque estos parámetros son aplicados a todos los sujetos pasivos del impuesto de acuerdo a las características objetivas que se establecen en el artículo aludido, al aplicar las tasas al valor anterior por el monto de las tasas multiplicadas por millar según el valor tasado, y lo que determina el artículo 11 de la normativa impugnada. En ese sentido, no se puede interpretar que exista desigualdad porque a más valor del inmueble se aplique una diferente tasa por millar, restando el factor descuento aprobado por cada Concejo Municipal de acuerdo a sus disposiciones. Los requisitos que se deben observar por la administración tributaria, no resultan, como se indica especulativamente arbitrarios, porque se encuentran previstos en lo que disponen los 3 y 4 de la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, sin que ello implique la categorización de los sujetos pasivos del impuesto. La Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles no contraviene lo establecido en el artículo 243 constitucional, porque en relación a la capacidad de pago del contribuyente, ésta no se ve afectada con la determinación de los valores fiscales de los inmuebles, pues ésta deviene de los precios que se generan en el propio mercado inmobiliario, en el que es el bien inmueble al que se asigna un valor dadas ciertas características de ubicación establecidas por medio de los estudios de zonas homogéneas físicas y económicas, tipología constructiva, y los aspectos relativos a extensión del espacio territorial, servicios y desarrollo del lugar, entre otros que constituyen bases objetivas para determinar aquella ponderación económica. De ello resulta que no es el poder adquisitivo o capacidad de pago de la persona la que afecta el valor del inmueble sino es el mismo que, bien sea para su uso propio o para el ajeno, genera un indicador de su rentabilidad. Valor fiscal que la persona interesada está en capacidad de impugnar y de probar en sede administrativa cuál es su efectivo avalúo, sin descartar que del precio de mercado o comercial hubiera de hacerse el descuento que lo aproxime al parámetro fiscal del que se calcula el respectivo impuesto. De manera que no puede tenerse como afectados por las normas cuestionadas los principios de igualdad y capacidad de pago que reconoce la Constitución.

**C) El vicio de inconstitucionalidad imputado al artículo 5, inciso 2, de la Ley de Impuesto Único Sobre Inmuebles, se fundamenta en que en ese numeral se ordena la creación de un manual de avalúos, documento que no es técnico o legal, porque este permite la modificación de las bases imponibles y por ende, de las tasas que se aplicarán a cada inmueble, en violación a los artículos 44, 183, inciso e) y 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.** Al respecto cabe señalar que en lo referente al vicio de inconstitucionalidad por vulneración de los artículos 44 y 183, inciso e), de la Ley Fundamental, el accionante no hizo la debida confrontación por medio de la cual evidenciara la vulneración que le atribuye a la normativa cuestionada de inconstitucionalidad, expresando en forma razonada y clara los motivos jurídicos en que descansa la impugnación por lo que deviene improcedente el planteamiento en relación a la vulneración denunciada. En lo referente a la vulneración de lo establecido en el artículo 239 constitucional, derivado de la creación del Manual de Valuación Inmobiliaria, su existencia deriva de la emisión del Acuerdo Ministerial 21-2005 del Ministerio de Finanzas Públicas y no conlleva violación al principio de legalidad contemplado en el artículo constitucional citado, porque se basa en lo establecido en el artículo 16 de la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles normativa que regula: “Con el objeto de determinar parámetros de valuación para el justiprecio de bienes inmuebles, la Dirección debe formular el manual técnico respectivo, y deberá actualizarlo por lo menos cada cinco (5) años. El manual y su actualización deberá ser autorizado mediante Acuerdo Ministerial, que deberá ser publicado en el Diario Oficial”. Precepto legal que determina los motivos por los que debe crearse el manual y la autoridad responsable de su creación, así como la obligación de mantenerlo actualizado. La norma referida indica que su autorización debe hacerse con el objeto de determinar parámetros de valuación para el justiprecio de bienes inmuebles, que debe ser autorizado mediante Acuerdo Ministerial y por ende ser publicado en el Diario Oficial. En ese sentido en cumplimiento de lo establecido en la norma citada, el Manual de Valuación Inmobiliaria, fue debidamente elaborado por la dependencia administrativa correspondiente del Ministerio de Finanzas Públicas, también fue autorizado por dicho ministerio, mediante Acuerdo Ministerial 21-2005, por

lo que cumplió con los requisitos que determina el artículo 16 transcrito, y fue publicado en el Diario Oficial, circunstancia que descartan la violación denunciada.

**D) Se cuestiona el artículo 5 de la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, en su inciso 4, porque establece la opción de modificar el valor de los inmuebles por medio de un aviso notarial derivado de la autorización de instrumento público que contenga la transferencia de propiedad o posesión del bien, indicándose que es inconstitucional al determinar el valor real de los inmuebles por formas distintas que consideran aspectos diversos, que permiten la modificación de la base impositiva mediante una disposición administrativa como lo es el manual impugnado, el que contraviene el principio de legalidad, porque no le corresponde al Organismo Ejecutivo modificar la base mencionada. Además, de que no se reflejan los valores reales de los inmuebles, sino las declaraciones, pactos y operaciones, realizados por personas que no son valuadores autorizados vulnerando los derechos de igualdad, propiedad y su protección, y el principio de capacidad de pago del contribuyente, establecidos en los artículos 4º., 12, 14, 39, 239 y 243 de la Ley Fundamental.** Como sucede con parte de la impugnación de los artículos indicados en el inciso **C)** de este apartado, cabe señalar que en lo referente al vicio de inconstitucionalidad por vulneración de lo establecido en los artículos 12, 14, 39 y 243 de la Ley Fundamental, el interponente no hizo la debida confrontación por medio de la cual evidenciara la vulneración que le atribuye a la normativa cuestionada de inconstitucionalidad, sin expresar en forma razonada y clara los motivos jurídicos en que descansa la impugnación por lo que deviene improcedente el planteamiento en relación a la vulneración denunciada. En lo que respecta al artículo 239 de la Constitución Política de la República, este no es infringido por la normativa tachada, porque la transferencia de dominio de un inmueble ante Notario, cuyo precio fijado en el instrumento público deriva del acuerdo de voluntades entre vendedor y comprador, no generará la modificación de la base impositiva, dado que al producirse ese supuesto, como lo indica la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas, la administración tributaria aplica lo preceptuado en el artículo 4 de la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles al determinar la base

respectiva y es el valor que arroja el avalúo que surge de los estudios de zonas homogéneas físicas, económicas y la tipología, lo que modifica la base impositiva, no el precio del negocio jurídico fijado en el instrumento público. En ese sentido el aviso notarial simplemente sirve de fundamento para realizar el análisis correspondiente que culminará en la fijación de la base impositiva derivado de los aspectos determinados en el avalúo practicado.

**En lo que respecta a la contravención al derecho de igualdad consagrado en el artículo 4º. constitucional sobre las distintas formas de valuación,** la normativa cuestionada no conlleva contravención, porque la valuación se realizará conforme a los parámetros que determina el Manual de Valuación Inmobiliaria, debiendo los valuadores previamente autorizados usar dicho manual obligatoriamente para que sus avalúos sean aceptados y tengan la certeza jurídica deseada.

El artículo 5 de la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles al denominar las distintas maneras de realizar el avalúo, establece: Autoevalúo en el numeral 1), siendo el que se realiza voluntariamente por el propio sujeto pasivo del tributo con base en los parámetros previamente establecidos para el efecto por parte de la administración tributaria; el Avalúo Directo según el numeral 2), que es realizado mediante los procedimientos previamente autorizados por el Concejo Municipal; el Avalúo Técnico determinado en el numeral 3) realizado por un valuator autorizado a requerimiento del propietario cumpliendo los requisitos establecidos para el efecto, y en el numeral 4) relacionado contempla lo relativo a nuevos valores que se consignan en aviso notarial derivado de la actividad del notario, relacionados con la enajenación o transferencia por cualquier título de bienes inmuebles. Lo mencionado, determina que al producirse alguno de los supuestos indicados, la administración tributaria por imperio de la ley, en ejercicio de su facultad legal, debe actualizar el valor fiscal de los inmuebles, sin que con ello configure la desigualdad manifestada por el interponente, en la determinación de la base impositiva. Cabe reiterar lo ya indicado en relación a la inconstitucionalidad planteada contra el numeral 2), del artículo 5 impugnado, en relación a que la existencia del Manual de Valuación Inmobiliaria, no contraviene lo establecido en los artículos 183,

inciso e) y 239 de la Carta Magna ya que fue autorizado con base en lo ordenado en el artículo 16 de la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, por medio del Acuerdo Ministerial 21- 2005 en cumplimiento de lo dispuesto por la Ley de la materia. Además, resulta oportuno citar que la aplicación de los procedimientos de valuación establecidos en el Manual de Valuación Inmobiliaria y la aprobación de estudios de zonas homogéneas y tipología constructiva que sirven de base para aplicar el factor de descuento y obtener el valor fiscal de los inmuebles, no implican la creación o modificación de la base imponible del tributo, por lo que tampoco se da la inconstitucionalidad alegada por los interponentes en cuanto a la violación del principio de legalidad contemplado en el artículo 239 constitucional. [Criterio sostenido por esta Corte en la sentencia de veintiséis de mayo de dos mil nueve, dictada en el expediente dos mil trescientos quince - dos mil ocho (2315- 2008)].

**E) El interponente manifiesta que los artículos 5 en su parte final y 7 de la normativa cuestionada, contravienen los derechos contenidos en los artículos 4º., 12 y 28 de la Ley Fundamental, porque el primero, no permiten admitir y operar valores menores a los valores inscritos y el segundo, sólo permite la disminución del valor inscrito del inmueble en caso de deterioro comprobado de éste, sin que exista reglamento de la ley que indique cómo se clasifica el deterioro, quedando a discreción del Organismo Ejecutivo, con lo que se anula toda posibilidad de que se afecte el valor de un inmueble aunque ello derive de causas que sean ajenas al propietario y al propio bien.** Cabe indicar que en relación al último párrafo del artículo 5 impugnado, este no vulnera lo preceptuado en los artículos constitucionales indicados, ya que el derecho de igualdad, defensa y petición no se ven afectados al estipularse que no se operarán las inscripciones de valores menores a los que ya han sido inscritos, lo anterior, porque esa circunstancia provocaría contradicción con lo establecido en el artículo 4 de la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, que permiten la determinación cuantitativa de la base impositiva, con lo que esta se podría modificar rebajando el valor inscrito del inmueble, por ello, si no existiera esa limitante, se contravendría lo establecido en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, porque cualquier particular podría en su beneficio pretender la

inscripción con base en datos que estén por debajo de lo anteriormente registrado en relación a un bien inmueble.

Esta impugnación que se puntualiza en la normativa que dispone: “Cuando los valores consignados en los numerales anteriores, sean menores a los valores registrados en la matrícula fiscal, no serán operados por la Dirección o Municipalidad respectiva” permite entender correctamente que la norma citada, aunque imperativa, **tampoco prohíbe ninguna operación que garantice la justicia y la equidad tributarias**, que son condiciones puntuales de los artículos 239 y 243 de la Constitución Política de la República. En este sentido, aunque el aviso notarial no obliga a la Dirección o a la Municipalidad, respectivamente, a operar un precio consignado que esté por debajo del registrado en la matrícula fiscal, ello no impide al sujeto pasivo del tributo a solicitar en cualquier tiempo al ente recaudador que se hagan dos operaciones sucesivas: la primera de ellas, la de solicitar que se aplique al precio consignado el factor de descuento que del valor comercial refleje el valor fiscal, tal como resulta de la aplicación del Manual de Valuación Inmobiliaria; y la siguiente, que de ser rechazada tal petición por la autoridad fiscal o municipal respectivas, se proceda, a petición de la parte interesada, a ordenar un avalúo del bien relacionado, en cuyo caso el obligado tributario tendrá derecho a discutir y probar lo que a su derecho convenga acerca de los montos fijados por el valuador oficial. Esta interpretación tiene como base la realidad de que el aviso notarial recoge ciertamente el acuerdo de las partes, pero no siempre el verdadero valor de los inmuebles, especialmente cuando estos han sido adquiridos con carga de financiamiento o garantías hipotecarias, que exceden el puro valor formado por el precio del terreno y el de la construcción netos. En estos supuestos, resulta obvio que, para el pago del impuesto de que se trata en este caso, cumpla con los requisitos constitucionales de justicia y equidad tributarias, la autoridad recaudadora debe allanar el procedimiento de revisión del cálculo del avalúo, bien sea por el factor de descuento que permite el aludido Manual o por practicarse nuevos avalúos que transparenten la realidad fiscal de los bienes inmuebles gravados con el Impuesto Único sobre Inmuebles.

El artículo 7 cuestionado de vicio de inconstitucionalidad, se fundamenta en una interpretación literal del artículo, sin realizar la debida integración de la ley con el contenido del artículo 4 de ésta, en el cual están contenidos los presupuestos que la administración tributaria utiliza para calificar el deterioro, los que, al probarse, como lo indica la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles, provocan la disminución del valor de un inmueble. Además, la solicitud de disminución del valor de inmueble para que se modifique la matrícula fiscal, se puede realizar cumpliendo los requisitos enumerados en el artículo 5 de la Ley relacionada, lo que no veda los derechos de igualdad, al debido proceso y especialmente el de petición establecidos en la Constitución. Con relación a lo analizado, cabe citar lo indicado por esta Corte en sentencia de veinticuatro de junio de dos mil diez, dictada en el expediente tres mil cuatrocientos ochenta y nueve - dos mil nueve (3489-2009) en la que se indicó: "...debe tomarse en cuenta que, si bien dicha normativa, en principio, no permite la actualización del valor fiscal de un bien inmueble a uno menor del que se encuentre inscrito en la matrícula fiscal correspondiente [salvo casos excepcionales], según se desprende de lo normado en el último párrafo del artículo 5 recientemente analizado, el cual establece: „...Cuando **los valores consignados en los numerales anteriores**, sean menores a los valores registrados en la matrícula fiscal, no serán operados por la Dirección o la municipalidad respectiva". [El realce no figura en el texto], debe tomarse en consideración, además, que el espíritu de esa disposición atiende a una presunción económica de que los bienes objeto del tributo, en lugar de tender a la depreciación, generan plusvalía conforme el tiempo transcurre; sin embargo, dicha presunción puede ser rebatida en casos singulares. De esa cuenta, tanto la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles como el Manual de Valuación Inmobiliaria mencionado contemplan casos excepcionales y de fuerza mayor, en los que puede configurarse el decremento del valor de un bien inmueble objeto de dicho impuesto, ya sea por factores hidrológicos, topográficos, geográficos y ambientales, según el numeral 4 del artículo 4 de la Ley en cuestión y los numerales 5.7.4 y 5.7.6 del referido Manual. Un ejemplo cierto de situaciones que pueden provocar tales modificaciones lo constituye lo ocurrido, en época reciente, en un sector de la zona seis de la ciudad de Guatemala, en donde, fenómenos graves, provocaron el socavamiento de una porción de tierra, cuyo

hundimiento provocó el deterioro inminente no sólo en la estructura material de las casas, sino por consiguiente, también de su valor comercial. Según el Manual en referencia, los solares -terrenos o porciones de tierra- pueden presentar además situaciones y características particulares que provocan diferentes grados de dificultad para su uso y aprovechamiento, lo cual obliga también a considerar un decrecimiento en sus valores base. En ese sentido, los factores de ajuste que pueden provocar el decrecimiento del valor de un bien inmueble son: su ubicación, sus medidas, su forma irregular, encontrarse sobre una pendiente muy pronunciada o posicionado sobre un determinado nivel por debajo o arriba de la vía pública. Incluso los valores base de la construcción también pueden verse afectados por un factor de ajuste conforme su edad de edificación, considerando que con el transcurrir de los años se produce una depreciación de su valor. Tanto el terreno como la construcción edificada sobre éste, deben valorarse de manera independiente, cuya suma arroja el valor total del bien inmueble...” . De acuerdo a lo señalado, no se advierte la inconstitucionalidad denunciada.

**F) Indica el interponente que existe vulneración a la libertad de industria, comercio y trabajo, contenida en el artículo 43 constitucional, por los artículos impugnados, al referirse anticipadamente a una ganancia o gasto no producidos.**

También señala que los artículos 8, 9 y 10 impugnados de inconstitucionalidad contravienen el contenido de los artículos 4º., 39 y 41 de la Constitución Política de la República, al consignar y obligar a personas ajenas al propietario a una obligación fiscal de pago como sujetos pasivos. Denuncia, además, que el artículo 23 impugnado, viola el artículo 243 de la Ley Fundamental, porque afecta la capacidad de pago del sujeto pasivo del impuesto y, finalmente expresa que es inconstitucional el artículo 43 de la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles por estar íntimamente relacionado con el artículo 5, inciso 4), impugnado, que ya fue objeto de análisis, porque atenta contra los derechos de igualdad y a la propiedad privada consagrados en los artículos 4º. y 39 de la Carta Magna. Esta Corte en relación a los artículos indicados en el presente inciso, estima que les es aplicable lo indicado para el caso en que en el planteamiento de inconstitucionalidad no se hace la debida, concreta y específica confrontación entre la

normativa impugnada con las normas de la Ley Superior que se señalan como violentadas, advirtiéndose que si bien el interponente realiza consideraciones y menciona supuestos con los que busca ejemplificar lo que estima como vulneraciones, estos no constituyen por sí solos, los razonamientos jurídicos suficientes y necesarios que justifiquen la expulsión del ordenamiento jurídico del articulado cuyo vicio de inconstitucionalidad se pretende, lo que determina la improcedencia del planteamiento en relación a los artículos referidos.

**G) En relación al cuestionamiento de inconstitucional del artículo 25 de la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, al que se le atribuye la violación del artículo 243 de la Norma Suprema porque estipula una multa del veinte por ciento (20%) del valor de lo adeudado, lo que excede el promedio de la tasa de interés activa de las operaciones bancarias del país, que a juicio del interponente, resulta ser confiscatoria.**

Esta Corte no advierte vicio de inconstitucionalidad, pues el legislador, al emitir la norma impugnada, no ha hecho más que fijar una consecuencia derivada del incumplimiento en el pago del tributo estipulado, lo que no conlleva vulneración al principio de legalidad ni afecta la capacidad de pago del contribuyente, puesto que la multa es fijada de acuerdo a los parámetros establecidos legalmente en relación a la tasa impositiva derivada del análisis que realiza la administración tributaria. Incluso, el legislador establece aspectos derivados de la naturaleza especial del impuesto, en el sentido de que el incumplimiento de la obligación por parte del contribuyente no produce intereses resarcitorios, ni mora, como se contempla en el Código Tributario, puesto que el objeto principal de este impuesto no es como indica el interponente el desapoderamiento del bien sobre el cual recae la obligación impositiva, sino garantizarle al Estado, o en su caso a los municipios, los medios económicos para satisfacer las necesidades de la población. Por lo expresado no puede alegarse vulneración al contenido del artículo 243 constitucional derivado del ejercicio de la facultad sancionatoria aplicada por el legislador ante la conducta omisiva del sujeto obligado al pago del tributo. Además, el interponente no realiza la adecuada comparación que permita a este Tribunal examinar el derecho que dice conculcado, lo

que conlleva necesariamente la improcedencia del planteamiento. Por lo considerado, esta Corte estima que no se aprecia que la normativa cuestionada vulnere normas de rango constitucional que ameriten su expulsión del ordenamiento jurídico.

## **CAPÍTULO IV**

### **PRESENTACIÓN, ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS**

#### **4.1. Presentación de los resultados de la investigación**

##### **4.1.1. Entrevistas con los sujetos de la investigación**

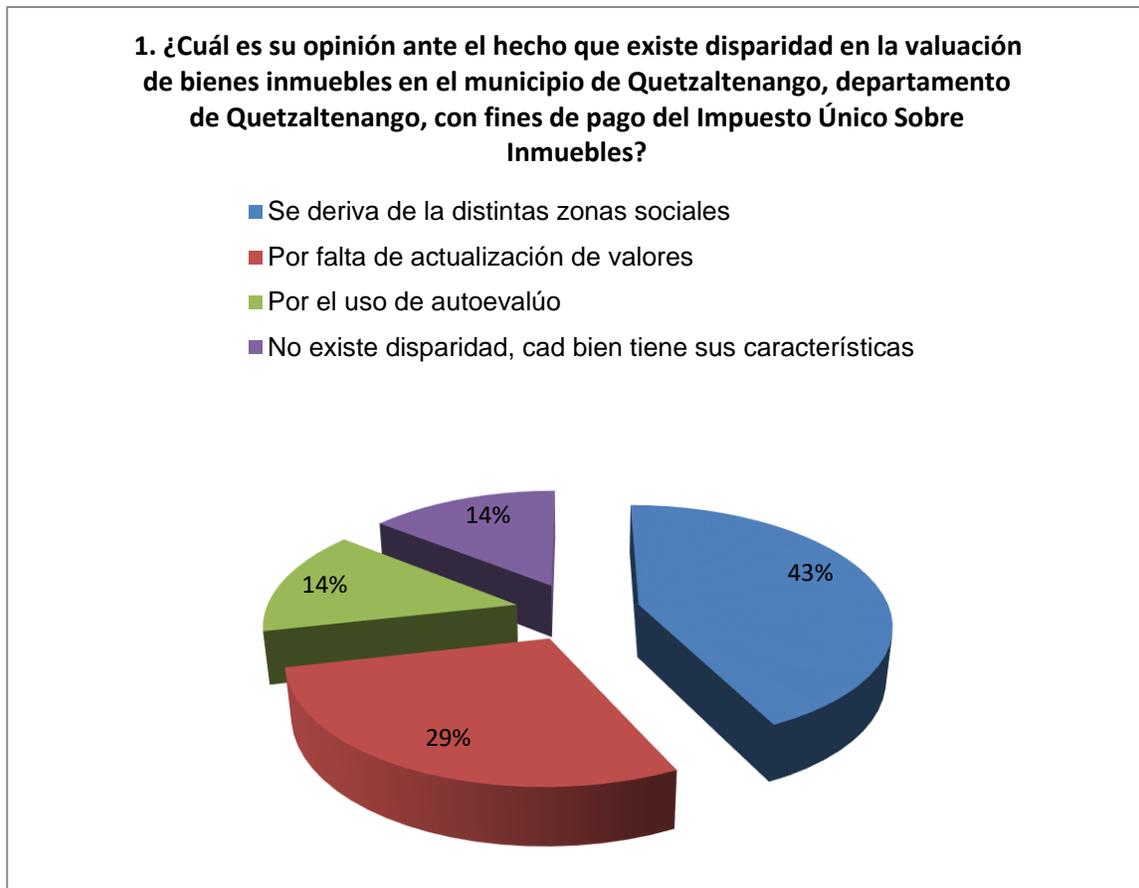
La operativizar las variables del problema de investigación, se efectuó una entrevista de tipo semiestructurada consiste en cuatro preguntas para una respuesta abierta dirigida a los sujetos de investigación, abogados tributaristas altenses y funcionarios de la Municipalidad de Quetzaltenango (Catastro, IUSI y Asesoría Jurídica).<sup>69</sup>

---

<sup>69</sup> Véase Anexo 2.

**Pregunta Número 1. ¿Cuál es su opinión ante el hecho que existe disparidad en la valuación de bienes inmuebles en el municipio de Quetzaltenango, departamento de Quetzaltenango, con fines de pago del Impuesto Único Sobre Inmuebles?**

Gráficamente, los resultados fueron los siguientes:

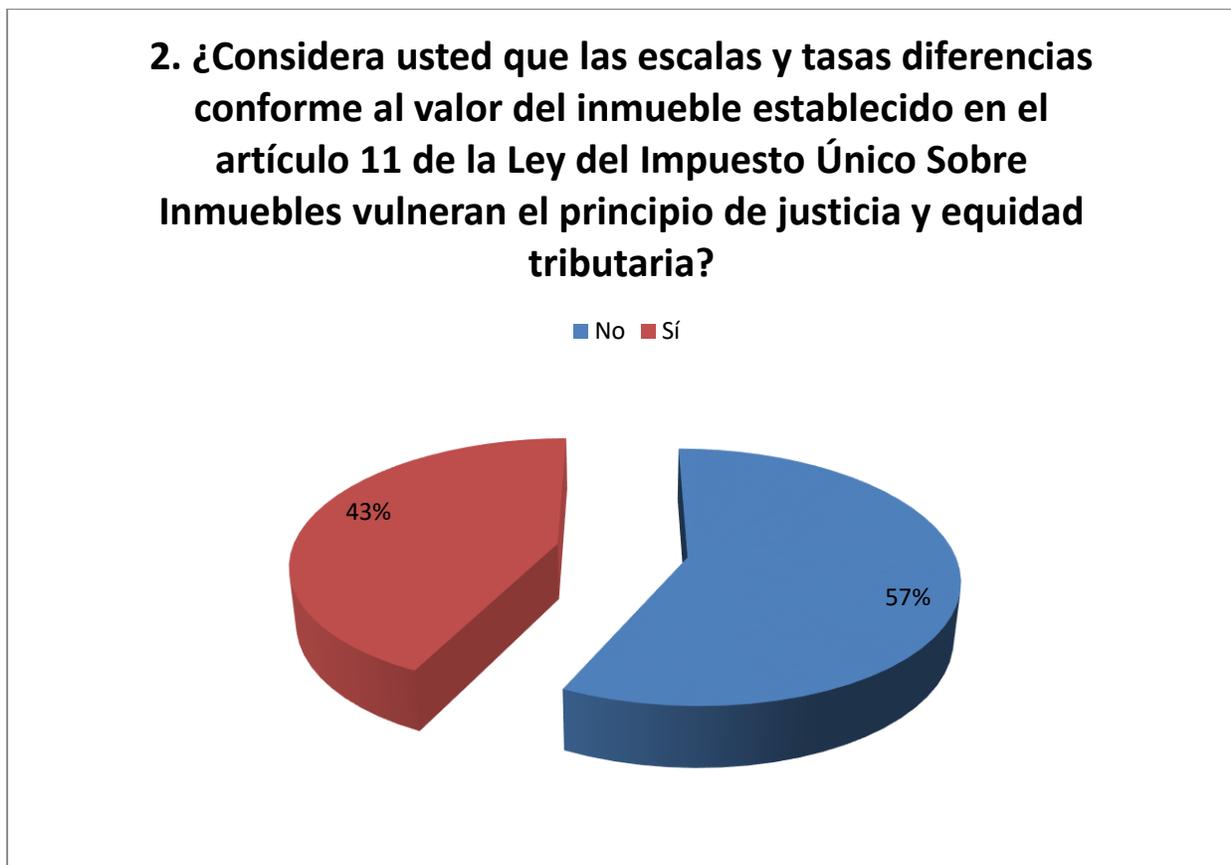


Fuente: Trabajo de Campo.

**COMENTARIO:** Un 43% de los entrevistados estima que la diferenciación de clases sociales en la ciudad es el principal factor de disparidad en los valores. Un 29% considera que se deriva de la falta de actualización de valores por la Municipalidad, lo que va ocasionando las diferencias. Un 14% opina que se deriva de uso generalizado del autoevaluó, es decir, cada quien establece con libertad el valor de su propiedad. Finalmente, un 14% opina que no existe disparidad, ya que teóricamente cada inmueble tiene sus propias características.

**Pregunta Número 2. ¿Considera usted que las escalas y tasas diferencias conforme al valor del inmueble establecido en el artículo 11 de la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles vulneran el principio de justicia y equidad tributaria?**

Gráficamente, los resultados fueron los siguientes:

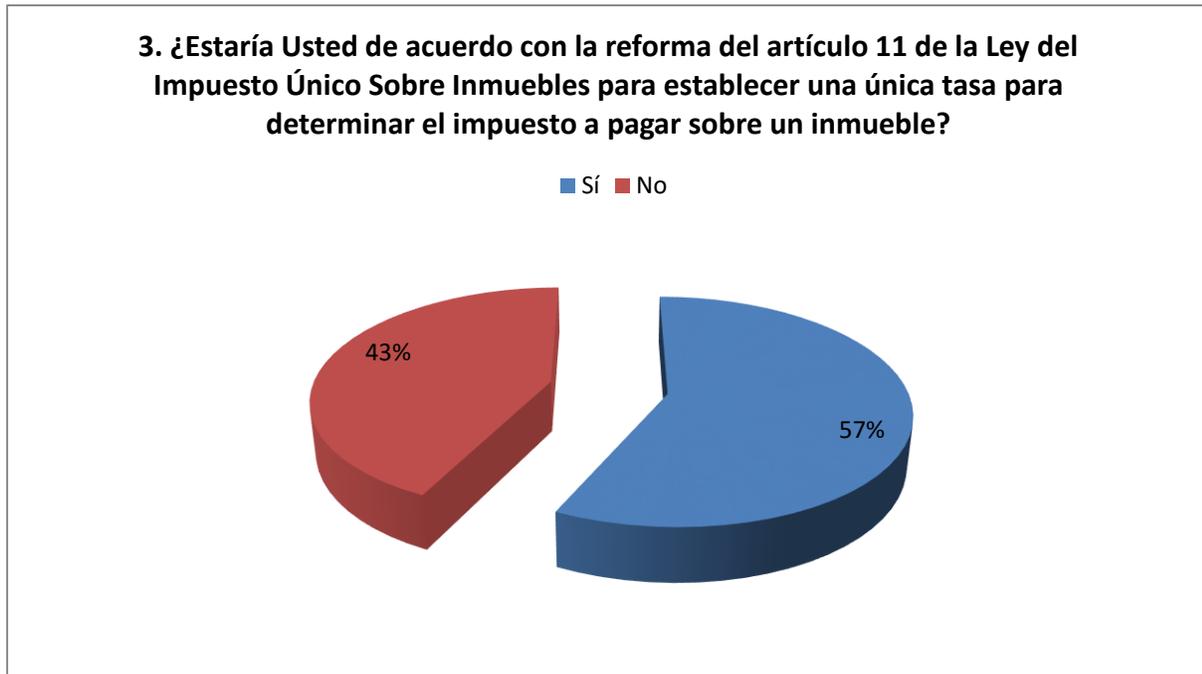


Fuente: Trabajo de Campo.

**COMENTARIO:** Un 57% de los entrevistados, 3 de ellos funcionarios de la Municipalidad y 1 profesional del Derecho, estiman que no existe vulneración, por razones diferentes tales como ajuste al principio de capacidad de pago, y porque los porcentajes actuales son bajos. El 43% restante opina que sí se vulnera, especialmente, porque no se toma en cuenta la construcción de propiedades.

**Pregunta Número 3. ¿Estaría Usted de acuerdo con la reforma del artículo 11 de la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles para establecer una única tasa para determinar el impuesto a pagar sobre un inmueble?**

Gráficamente, los resultados fueron los siguientes:

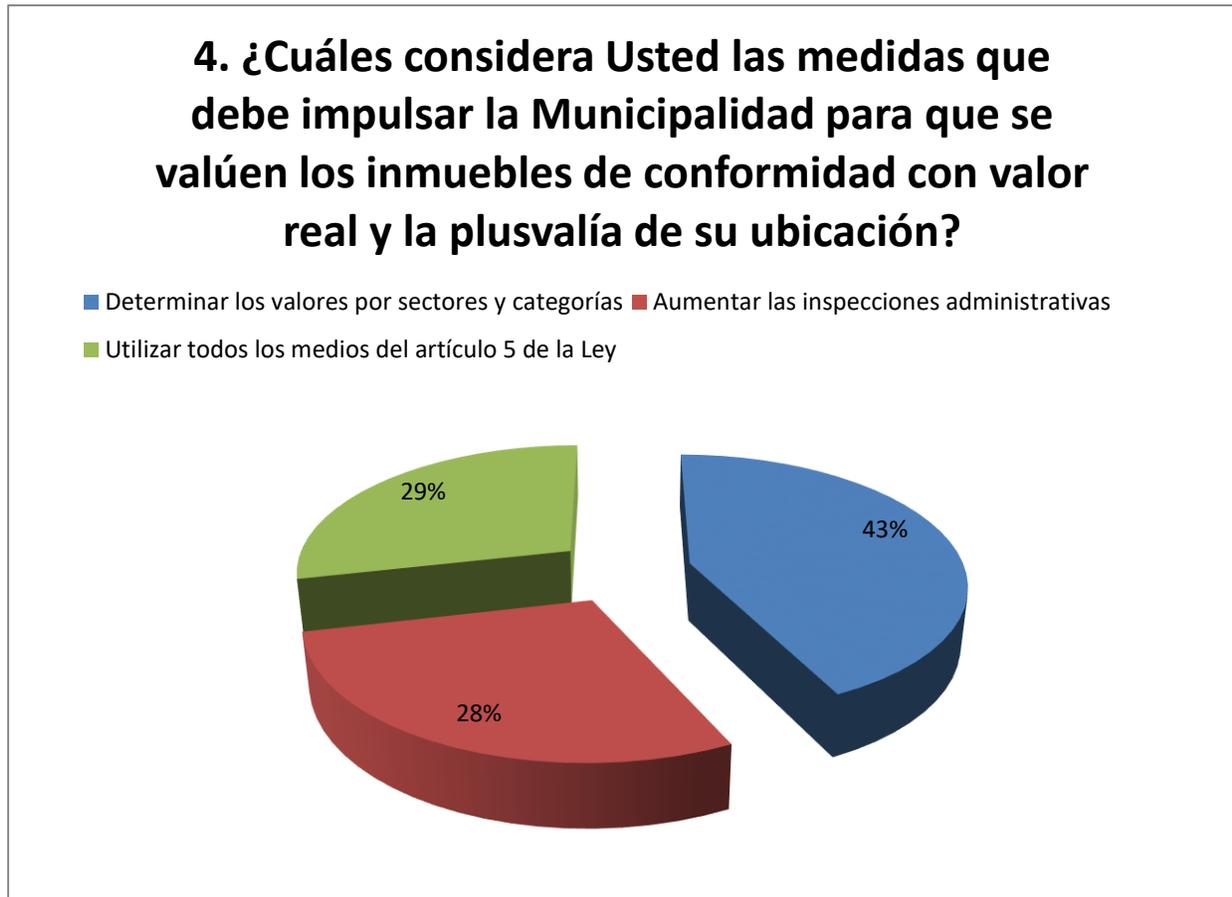


Fuente: Trabajo de Campo.

**COMENTARIO:** Un 57% de los entrevistados opina que estaría de acuerdo con dicha reforma. Pero el principal argumento del 43% que está en desacuerdo, es que una tarifa única iría en contra del principio de capacidad de pago, además de que no se le puede dar el mismo valor a todas las propiedades.

**Pregunta Número 4. ¿Cuáles considera Usted las medidas que debe impulsar la Municipalidad para que se valúen los inmuebles de conformidad con valor real y la plusvalía de su ubicación?**

Gráficamente, los resultados fueron los siguientes:



Fuente: Trabajo de Campo.

**COMENTARIO:** Las medidas propuestas por los entrevistados se orientan a la aplicación conjunta de los mecanismos que la Ley ofrece para la actualización de los valores catastrales de los inmuebles. Se deduce que lo que se requiere es una mayor intervención administrativa fiscalizadora tanto en el caso de operaciones de traspaso de propiedad de los inmuebles, como sobre la necesidad de actualizar los valores catastrales por sectores o zonas.

#### **4.1.2. Posición doctrinaria sobre la vulneración de los principios de justicia y equidad tributaria del impuesto único sobre inmuebles**

No cabe duda que el IUSI es un impuesto controversial en Guatemala, lo que se ha demostrado en términos de su rechazo político por amplios sectores ciudadanos, y por el cuestionamiento doctrinario de su constitucionalidad. Los autores nacionales expuestos en el presente trabajo coinciden en la vulneración de diversos principios constitucionales tribunales, cuyo resultado final es el carácter injusto y equitativo del impuesto.

La primera crítica es que carece de un hecho generador atribuible a la base imposible, puesto que la propiedad es una mera manifestación de la riqueza. En ese sentido, alternativamente no se grava lo que la tierra pueda producir (frutos naturales o civiles), sino la simple propiedad. Además, se vulneraría el principio de capacidad de pago, toda vez la tenencia es independencia del patrimonio del titular. Tampoco el de igualdad, porque no se consideran las edificaciones sobre el terreno.

La segunda objeción, es la remisión a reglamentación para determinar el valor de los terrenos. En ese sentido, la ley no establece parámetros mínimos para el Manual de avalúos que debe elaborar el Ministerio de Finanzas, porque como es sabido, no todas las Municipalidades aun gestionan descentralizadamente el IUSI. Y en el caso de las Municipalidades que ya lo habían obtenido, vulneraron el principio de legalidad, al establecer tablas de valores por metro cuadrado y zonas, al no haber seguido el procedimiento de convalidación ante DICABI de valores zonales uniformes.

La realidad es que el IUSI no se recauda por el valor de mercado, se estima que reflejan únicamente, las dos terceras partes, y esta es la tercera crítica doctrinaria, sobre todo en caso de transacción de la propiedad, los otorgantes se amparan en el valor de la matrícula fiscal del inmueble.

Finalmente, la cuarta crítica es que la administración es incapaz de detectar, más aún por la configuración del impuesto, aquellas subvaluaciones o diferencias de valor totalmente injustificadas.

#### **4.1.3. Posición de la jurisprudencia constitucional la vulneración de los principios de justicia y equidad tributaria del impuesto único sobre inmuebles**

Este principio se encuentra regulado en los artículos 239 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala y constituyen garantías para el contribuyente. El principio de equidad se refiere a que todos deben pagar impuestos sin excepción alguna ya que todos deben contribuir al gasto público, es en sentido general pues las normas van dirigidas a todos. Por otro lado, el principio de justicia se refiere a que si bien todos están obligados al pago de impuestos este cobro debe de ser en proporción a los ingresos económicos de cada persona en particular es decir siendo justos en el sentido de que si una persona obtiene menos ingresos no se le requerirá el mismo monto que paga una persona con mayores ingresos económicos, esto quiere decir que se debe requerir el impuesto en base a las posibilidades de cada persona.

Estos dos principios constitucionales tributarios han sido ampliamente desarrollados en la jurisprudencia constitucional, concretamente cabe mencionar los siguientes Expedientes: Números 1824-2009, 2061-2005, 1060-2003 y 1064-2003, 1095-2001, 886-96, 887-96, 889-96, 955-96 y 945-96 y el 34-91, entre otros fallos, que se estudian a continuación, tratando de hacer abstracción de la fundamentación sobre los impuestos concretos sobre los que se plantearon las acciones constitucionales.

En el caso de los Expedientes Acumulados Números 1095-2001, 886-96, 887-96, 889-96, 955-96 y 945-96, sentencia de 11 de septiembre de 1996, la Corte señala que los tributos son justos y equitativos cuando *“deban ser racionalmente calculados sobre indicadores o manifestaciones de la riqueza del obligado”*, además explica que la potestad legislativa permite estimar la capacidad contributiva sobre la base de la teoría de los signos de riqueza externa. Por el principio de justicia distributiva, *“nadie que tenga capacidad contributiva debe abstenerse de pagar impuestos, porque los mismos sirven fines sociales y son necesarios para la subsistencia del Estado, y por esto la equidad concede universalidad al tributo”*.

Además, en el Expediente 34-91, sentencia de 6 de agosto de 1991, la Corte vincula justicia tributaria, capacidad de pago, y principio de igualdad de tributaria, ya que *“se persigue que el que posee más pague más, el que posee menos pague menos, y el que nada posee, no pague nada”*.

En el Expediente 1095-2001, sentencia de 30 de octubre de 2001, aclara que debe entenderse como debe interpretarse el principio de justicia social al ámbito tributario bajo un método sistemático: *“En los artículos 101 y 118 de la Constitución, se encuentra plasmado el término justicia, el que esta vez se refiere a la justicia social, es decir, aquélla que trata la igualdad social y la compensación de las desigualdades sociales reales, tal como, la de los trabajadores. Finalmente, en el artículo 239 se encuentra otro concepto de justicia, el referido a la justicia tributaria que impone que el ingreso que se obtenga de los tributos debe captarse del ciudadano de manera proporcional dependiendo de la capacidad económica del obligado.*

Además, en otro de los motivos de impugnación, respecto a tarifas únicas, la Corte abordó el problema si estas tasas únicas son contrarias al principio de justicia tributaria y de progresividad. Ya lo resolvió de esta forma: *“El artículo 243 de la Constitución exige que ‘el sistema tributario debe ser justo y equitativo’. En la elaboración legislativa del tributo y como guía de justicia tributaria hay tres momentos importantes: la delimitación del hecho imponible, que se refiere a la aptitud abstracta para concurrir a las cargas públicas; la delimitación de la base imponible, que es la que orienta la fijación normativa a efectos de procurar la igualdad en razón del grado de capacidad contributiva de cada presupuesto objetivo; y, finalmente, la delimitación de la cuota tributaria, es decir, la regulación de las tarifas o alícuotas individuales. Es en esta última fase en la cual se trata de la capacidad contributiva específica, que consiste en la adecuación de la igual aptitud objetiva para concurrir a las cargas públicas a la desigual situación de los potenciales contribuyentes. Se produce en la fase de delimitación de la cuota tributaria una relación que lleva a la igualdad ante la ley, para que la justicia se produzca en cada caso concreto y se alcance con ello la equidad.*

*Derivado de lo anterior, es la capacidad contributiva específica (aptitud subjetiva comparativa) la que orienta la determinación concreta de la deuda tributaria en razón de las circunstancias personales de cada sujeto (subjetivación del tributo).” Sentencia de veinte de marzo de mil novecientos noventa y seis, Expediente novecientos cuarenta y nueve – noventa y cinco, Gaceta Jurisprudencial número treinta y nueve, criterio que fue reiterado en sentencia de treinta de octubre de dos mil uno, expediente mil noventa y cinco – dos mil uno*

Sobre el valor de la progresividad de la tarifa como factor condicionante de la justicia tributaria del impuesto, señaló que *“no debe olvidarse que la justicia del Tributo debe buscarse en el contexto de la ley que lo crea a efecto de establecer si en su normativa se encuentran las distinciones propias de la justicia tributaria”.*

Este criterio deberá evaluar para cada impuesto y contexto de su creación o reforma. Desde la perspectiva de la vulneración o no de los principios constitucionales tributarios, la normativa del IUSI, tanto la Ley antecedente de 1987 como la actual de 1998, han sido objeto de revisión constitucional.

En ese sentido, los criterios jurisprudenciales en torno al IUSI han sido los siguientes:

<p><b>Expediente Número 1948-2003. Guatemala, once de agosto de dos mil cuatro. Apelación de inconstitucionalidad en caso concreto.</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La liquidación del impuesto la formula el ente administrador con base en el registro de la matrícula fiscal que lleva para el efecto.</li> </ul>
<p><b>Expedientes acumulados Nos. 497-2001 y 747-2001. Inconstitucionalidad total. Sentencia de</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La actualización del valor de un inmueble mediante avalúo directo, cuando la municipalidad esté administrando el impuesto, debe realizarse conforme al manual de avalúos elaborado por el Ministerio de Finanzas Públicas.</li> </ul>

<p><b>seis de diciembre de dos mil uno.</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Las bases de recaudación de dicho tributo son las previstas en la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles.</li> <li>• No se pueden establecer una tabla de valores por metro cuadrado.</li> </ul>
<p><b>Expediente Número 3253-2011. Sentencia de 6 de diciembre de 2011.</b> <b>Inconstitucionalidad en caso concreto.</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La ley del impuesto único sobre inmuebles si contempla un hecho generador, ya que el supuesto abstracto del impuesto lo constituye la propiedad o posesión sobre los bienes inmuebles rústicos o rurales y urbanos, lo cual obliga al propietario o poseedor a pagar el impuesto a la municipalidad que le corresponde de acuerdo al lugar donde está ubicado el inmueble.</li> <li>• El IUSI no es un impuesto confiscatorio.</li> <li>• Para determinar el valor del inmueble y de esa cuenta establecer el impuesto a pagar, existen procedimientos previsto por la ley para llevar a cabo el avalúo de los inmuebles, mismos que son realizados de acuerdo a los parámetros fijados, lo que no implicaría un exceso en la determinación del impuesto, no obstante existir diversos medios de impugnación en lo administrativo.</li> </ul>
<p><b>Expediente Número 3349-2010.</b> <b>Inconstitucionalidad general parcial.</b> <b>Sentencia de 1 de diciembre de 2011.</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• En relación a la capacidad de pago del contribuyente, ésta no se ve afectada con la determinación de los valores fiscales de los inmuebles, pues ésta deviene de los precios que se generan en el propio mercado inmobiliario, en el que es el bien inmueble al que se asigna un valor dadas ciertas características de ubicación establecidas por medio de los estudios de zonas homogéneas físicas y económicas, tipología constructiva, y los aspectos relativos a extensión del</li> </ul>

	espacio territorial, servicios y desarrollo del lugar, entre otros que constituyen bases objetivas para determinar aquella ponderación económica. De ello resulta que no es el poder adquisitivo o capacidad de pago de la persona la que afecta el valor del inmueble sino es el mismo que, bien sea para su uso propio o para el ajeno, genera un indicador de su rentabilidad.
--	---

Sin perjuicio de los criterios anteriores jurisprudenciales, la aplicación del Impuesto Único Sobre Inmuebles se ha venido realizando sobre la propiedad de bienes inmuebles que muchos no han sido actualizados en su valor comercial, desde la vigencia de la ley, a pesar que existen municipios de crecimiento económico que ha elevado la plusvalía de los inmuebles; esta situación es imputable a la administración tributaria cuya omisión puede generar que en la exigencia de este tributo se esté vulnerando en los casos particulares el principio de la justicia tributaria.

Ahora bien, los inmuebles que están con su avalúo actualizado por reciente adquisición, como la vivienda, o la construcción nueva autorizadas por las Municipalidades que registran internamente estas construcciones o mejoras, se enfrentan los propietarios que su bien inmueble adquiere mayor valor y consecuentemente conforme a la justicia tributaria debe pagar más por concepto de este impuesto; sin embargo, respecto a la equidad tributaria, por lo que el procedimiento de determinación de los valores fiscales previsto en la la ley genera una desproporcionalidad en la determinación del impuesto mediante las escalas y tasas establecido en el artículo 11 de la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, puesto que aritméticamente un bien inmueble de mayor valor aplicando una tasa fija para todos los contribuyentes, siempre pagaría más; no obstante esta razonabilidad, la norma citada impone una proporcionalidad derivada de las escalas y tasas (exento, 2, 6 y 9 por millar), según la valuación del bien inmueble, que afecta al contribuyente, no por una vez, sino de forma permanente sobre el bien inmueble, que genera un agravio comparativo en relación a los bienes de menor valor dentro de la misma escala y entre las otras escalas, que connota una especie de

castigo, ya no carga tributaria, el hecho que las personas aumenten la plusvalía de sus bienes inmuebles, construyan viviendas o ambientes para el trabajo, amplíen o realicen mejoras en sus viviendas. Ello genera que en la aplicación de esta ley se están vulnerando los principios de justicia y equidad tributaria.

#### **4.2. Análisis y discusión de los resultados. Posición propia del investigador en torno a los Objetivos y la pregunta de Investigación**

Debe recordarse que se formuló la siguiente pregunta de investigación: ¿Cuáles son las causas que determinan que las escalas y tasas establecidas para la determinación del impuesto único sobre bienes inmuebles vulneran el principio de justicia y equidad tributaria? En ese sentido, las causas que determinan que las escalas y tasas establecidas para la determinación del impuesto único sobre bienes inmuebles vulneren el principio de justicia y equidad tributaria detectadas, son las siguientes:

- a) Que las municipalidades privilegian el autoavalúo por los propietarios de sus bienes inmuebles, por lo que bienes de iguales características pueden poseer valores fiscales diferentes. Por ello, las escalas del impuesto no se corresponden con la realidad del valor del terreno, o del aumento o decremento en la valía del mismo, derivada de las operaciones urbanísticas o de factores externos. Por ejemplo, si objetivamente el propietario pagara una contribución por mejoras o especial, aun así esto no probaría que el terreno fiscalmente ha sufrido una plusvalía, simplemente, porque el titular no lo declara, ni la municipalidad de oficio, procede a un re-avalúo de oficio.
- b) Que las Municipalidades no aplican el Manual de Avalúos cuando producen a realizar un avalúo directo. Esto se deriva por que tras el traslado de las competencias por la DICABI, las municipalidades optan por no efectuar el avalúo de oficio, o no siguen el procedimiento de convalidación de zonas homogéneas previsto en el Manual.
- c) Que en los contratos de compraventa de inmuebles, los valores declarados son ficticios, y con el único objeto de eludir el pago de la tarifa superior del impuesto. Esta es una realidad práctica, pero que la ley misma permite, por lo que las escalas son disfuncionales.

- d) Que los bienes se avalúen por primera vez conforme al criterio del propietario, y este es el valor que queda registrado, sin que la municipalidad pueda revisarlo.

El autoavalúo consiste en valorar sus bienes por el propietario en forma voluntaria y con fines de pago (voluntario también) del impuesto. Como ha quedado mencionado, nunca podrá ser menor al valor que ya tienen asignados en la matrícula fiscal. En ese sentido, la clave es realizar una interpretación finalista del artículo 6 de la Ley del IUSI, que dispone que los *contribuyentes y responsables, sus apoderados o representantes legales, deberán presentar un autoavalúo, como declaración del valor de cada inmueble, cuando sean convocados para el efecto por el Ministerio o la municipalidad respectiva, que publicarán las fechas e instructivos correspondientes. La obligatoriedad de esta declaración, incluye a los inmuebles que a la fecha de vigencia de esta ley no tuvieran matrícula fiscal abierta.* En el que se aplique efectivamente, la segunda parte de la norma jurídica:

*“La Dirección o la municipalidad, según corresponda, procederá a revaluar de inmediato aquellos inmuebles que no cumplieran con la presentación del autoavalúo, estando facultada para contratar valuadores autorizados privados a efecto de realizar esta revaluación en un tiempo perentorio. Los costos directos e indirectos asociados con el avalúo así contratado serán cargados a cuenta del contribuyente de acuerdo a una tarifa autorizada por el Ministerio o la municipalidad y basada en el valor del inmueble.*

*Los autoavalúos a que se refiere este artículo, serán recibidos por la Dirección o la municipalidad quienes los revisarán de oficio, pudiéndose efectuar las inspecciones de campo que se estimen convenientes para verificar los valores consignados en los mismos. En el supuesto de resultar ajustes a los valores o rectificación de datos, se procederá conforme a lo dispuesto por esta ley.”*

Es decir, avalúo directo para aquellos propietarios que no autoevalúen y revisión de oficio para los que sí lo hagan. Solo de esta forma, las escalas y tipos legales pueden tener funcionalidad,

- e) Que las municipalidades no pueden fijar valores por metro cuadrado o valores por sector o zonas territoriales. No han seguido el procedimiento previsto en el Manual de Avalúos de la DICABI.
- f) Que las municipalidades no efectúan programas constantes de actualización de valores tributarios, especialmente cuando existen mejoras en la infraestructura servicios de un sector, mucho menos, cuando se edifica sobre el inmueble. En especial, cuando puede que el valor cambie de escala por mejoras, construcciones terminadas, ampliaciones, ventas por plusvalía.
- g) Un inmueble con y sin edificación tiene la misma tarifa impositiva, porque no se actualiza su valor fiscal. Esto es totalmente inequitativo e injusto, porque la edificación es indicativo de aumento de la capacidad de pago del titular. Tampoco existen diferencias si el inmueble es arrendado o produce algún tipo de renta (usufructo oneroso, servidumbres onerosas, cosechas), lo que determina, un principio de capacidad de pago para el titular.

En síntesis, existe una vulneración al principio de justicia y equidad tributaria, porque el procedimiento para determinar el valor fiscal no es proporcional en la práctica a las características del inmueble, ni a las mejoras o depreciaciones que históricamente vaya teniendo como consecuencia del desarrollo urbano o desastres naturales, ni al aprovechamiento que se derive, por lo que no se refleja la capacidad contributiva real de cada inmueble.

Se consideran alcanzados los objetivos trazados para la presente investigación, en particular, el relativo a: Determinar jurídica y doctrinariamente si las escalas y tasas establecidas para la determinación del impuesto único sobre bienes inmuebles, se está vulnerando el principio de justicia y equidad tributaria.

## CONCLUSIONES

1. El Derecho Tributario se fundamenta en los conceptos de obligación tributaria, relación jurídico-tributaria y bases de recaudación de los tributos.

2. Los principios de justicia y equidad tributaria tienen un fundamento constitucional en Guatemala. Se encuentran reconocidos en los artículos 239 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala y constituyen garantías para el contribuyente. El principio de equidad se refiere a que todos deben pagar impuestos sin excepción alguna ya que todos deben contribuir al gasto público, es en sentido general pues las normas van dirigidas a todos. Por otro lado, el principio de justicia se refiere a que si bien todos están obligados al pago de impuestos este cobro debe de ser en proporción a los ingresos económicos de cada persona en particular es decir siendo justos en el sentido de que si una persona obtiene menos ingresos no se le requerirá el mismo monto que paga una persona con mayores ingresos económicos, es decir, se relaciona con su capacidad de pago.

3. Desde una perspectiva jurídica y conceptual el Impuesto Único Sobre Inmuebles es un impuesto directo que grava el valor fiscal de la propiedad de bienes inmuebles, por medio de escalas y tipos impositivos.

4. A pesar del criterio de la Corte de Constitucionalidad (Expedientes acumulados Nos. 497-2001 y 747-2001, Número 1948-2003, Número 3349-2010, y Número 3253-2011) existe una vulneración al principio de justicia y equidad tributaria, porque el procedimiento para determinar el valor fiscal no es proporcional en la práctica a las características del inmueble, ni a las mejoras o depreciaciones que históricamente vaya teniendo como consecuencia del desarrollo urbano o desastres naturales, por lo que no se refleja la capacidad contributiva real de cada inmueble.

## RECOMENDACIONES

1. Actualizar periódicamente los valores fiscales de los inmuebles, especialmente en caso de solicitar licencia de construcción o de realización de obras y proyectos de mejora en la infraestructura de un sector, especialmente si se comprueba el pago de contribuciones por mejoras o especiales.
2. Revisar administrativamente el valor fiscal de un inmueble siempre que exista aviso notarial del valor declarado en toda transacción.
3. Instar el procedimiento previsto en el Manual de Catastros y Avalúos del Ministerio de Finanzas Públicas que dispone que las municipalidades que deseen actualizar los valores catastrales efectúen un estudio técnico para determinar zonas homogéneas físicas y zonas homogéneas económicas haciendo un estudio de valores de mercado y sectorizando las zonas, que conforman el municipio, y que a través del Concejo Municipal deben aprobar estos valores y presentarlos a la DICABI, para que éste los analice y los apruebe. Una vez aprobados los traslada a la municipalidad para que establezca los porcentajes a utilizar, mismos que van del 20% al 50% de descuento de esos valores comerciales para que sean aplicados como base imponible del impuesto único sobre inmuebles”.
4. Aplicar el artículo 6 de la Ley del IUSI en su integralidad, revisando los valores autoevaluados, como procediendo al avalúo directo en caso de omisión de los propietarios convocados.

## REFERENCIAS

### Bibliográficas

Altamirano Catalán, Marco, y Felipe Muñoz Benavente. *Derecho Tributario, Parte General: Determinación de la Obligación Tributaria*. Chile, Editorial Legal Publishing, 2006.

Arrijo Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Editorial Themis. México. 2000.

Centro de Investigaciones Económicas Nacionales. *Sistema Tributario Guatemalteco. Lineamientos de Política Económica, Social y de Seguridad*. 2011.

Chicas Hernández Raúl Antonio. *Apuntes de Derecho Tributario y legislación*. Editorial Universidad de San Carlos, Guatemala. 1992.

Delgadillo Gutiérrez. *Principios de Derecho Tributario*. Limusa Noriega Editores, tercera edición, 1988.

Fernández Fernández, Guillermo. José Alejandro, Alvarado Sandoval. (comp.) *Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal*. Guatemala. 2000

Figuroa Vásquez, Waldo. *Derecho Tributario*, Chile, Universidad de Talca, 2004.

González, Samuel Merino, *Eficacia de los Tributos*, El Salvador, Universidad de El Salvador, 2010.

Giulliani Fonrouge, Carlos. *Derecho Financiero*. Segunda Edición. Ediciones Depalma, Argentina, 1970.

Hensel, Albert. *Derecho Tributario*. Novo Tesis Editorial Jurídica. Rosario. Santa Fe. Argentina. 2004.

Jarach Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. 3ª edición. Abeledo Perrot. Buenos Aires; Argentina. 1996.

Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth, *Fundamentos Tributarios*. Comunicación Gráfica. Guatemala 2005.

Pérez de Ayala, José Luis, *Derecho Tributario*, España, Editorial de derecho financiero. 1968

Spisso, Rodolfo. *Derecho Constitucional Tributario*. Argentina, Depalma, 1991.

Spisso, Rodolfo. Acciones y recursos en materia tributaria. Abeledo Perrot, 4ta ed. Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Argentina. 2014.

Troya Jaramillo, José V. *El Derecho Formal o Administrativo Tributario*. Quito. Septiembre 2009, citado en Pérez Morales, Edgar, *El Debido Proceso Administrativo para la Aplicación de los Tributos en República Dominicana*. Tesis de Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. 2013.

Villegas Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires-Argentina; Ediciones Depalma 7ª edición.2001.

### **Electrónicas**

Centro de Investigación y Formación Hacendaria. “Hecho generador de la obligación tributaria”. Ministerio de Economía. Costa Rica. Disponible en [http://campusvirtual.hacienda.go.cr/\\_Recursos/Global/Recurso0000234/CNPT\\_HECHO%20GENERADOR%20DE%20LA%20OBLIGACION%20TRIBUTARIA.pdf](http://campusvirtual.hacienda.go.cr/_Recursos/Global/Recurso0000234/CNPT_HECHO%20GENERADOR%20DE%20LA%20OBLIGACION%20TRIBUTARIA.pdf)

Mosri Gutiérrez, Magda Zulema. “Control difuso de constitucionalidad y de convencionalidad y su aplicación en la materia fiscal y administrativa”. Disponible en <http://adfebc.org.mx/wp-content/uploads/2017/08/CONTROL-DIFUSO-DE-CONSTITUCIONALIDAD-Y-DE-CONVENCIONALIDAD-Y-SU-APLICACION%CC%81N-EN-LA-MATERIA-FISCAL-Y-ADMINISTRATIVA.pdf>

Mayora, Eduardo. *Impuesto único sobre bienes inmuebles*. En [eduardomayora.com](http://eduardomayora.com)

Muñoz Sánchez César. “El convencionalismo en materia tributaria en Colombia”. *Revista de Derecho Fiscal* n.º 8. Enero-junio de 2016 Disponible en <http://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/viewFile/4564/5245>

Upegui Mejía, Juan Carlos. *Principios constitucionales del Derecho Tributario en Colombia y México*. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Universidad Nacional Autónoma de México.

Vásquez Pérez, Gabriel Pérez, “Principios de la contribución y alcances del control de convencionalidad en materia fiscal”. Disponible en [http://www.senado.gob.mx/comisiones/hacienda/docs/Magistrado\\_TFJFA/GCVP\\_Ensayo.pdf](http://www.senado.gob.mx/comisiones/hacienda/docs/Magistrado_TFJFA/GCVP_Ensayo.pdf)

Vela Peón, Antonio Alberto. Los derechos fundamentales y la tributación en México. *Veritas*. Colegio de Contadores Públicos en México. México. Septiembre de 2012. Disponible en [https://www.ccpm.org.mx/veritas/septiembre2012/imagenes/03\\_impuestos2.pdf](https://www.ccpm.org.mx/veritas/septiembre2012/imagenes/03_impuestos2.pdf).

El hecho generador o imponible”, 9 de abril de 2013, disponible en <https://taxesetdroits.wordpress.com/2013/04/09/el-hecho-generador-o-imponible/>

<http://derechotributari.blogspot.com/>

## Otras

Flores Faena, María José. *Análisis jurídico de los acuerdos municipales que modifican las bases de recaudación de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles, de conformidad con el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala*. Universidad Rafael Landívar. Tesis de Maestría en Asesoría en Tributación. Guatemala. 2012.

Ministerio de Finanzas Públicas. "Boletín Informativo sobre la Descentralización del IUSI". Dirección de Catastro y Avalúo de Inmuebles. Unidad de Asesoría Técnica y Municipal. Guatemala. Octubre de 2011.

Ministerio de Finanzas Públicas. "Boletín Informativo sobre la Descentralización del IUSI". Dirección de Catastro y Avalúo de Inmuebles. Unidad de Asesoría Técnica y Municipal. Guatemala. Octubre de 2011.

Nájera Colmenar, Julio Roberto. *Análisis jurídico de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles y los mecanismos de actualización del valor fiscal de bienes inmuebles a través de la práctica del avalúo que contempla dicho cuerpo normativo*. Universidad de San Carlos de Guatemala. Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales. Guatemala. 2007.

Yarhi Fath, Jonathan. *Deficiencias de la Ley del Impuesto único sobre inmuebles al amparo de los principios constitucionales que rigen en materia tributaria*. Universidad Francisco Marroquín. Tesis de Licenciatura en Derecho. Guatemala. 2013.

## ANEXOS

### Anexo 1. Guía de Entrevista



**Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales**  
**Campus de Quetzaltenango**

**Estudiante:** Elmer Cirilo Canastuj.

**Carnet número:** 97072032.

**Instrucciones:** A continuación se le formularán una serie de interrogantes, mismas que se le solicita amablemente pueda responder. Sus respuestas serán de suma importancia para el desarrollo de la tesis “**ANÁLISIS JURÍDICO Y DOCTRINARIO DEL PRINCIPIO DE JUSTICIA Y DE EQUIDAD TRIBUTARIA EN LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO ÚNICO SOBRE INMUEBLES**” y las mismas serán utilizadas de forma confidencial y con fines estrictamente académicos.

Desde ya, se agradece su colaboración al respecto.

1. ¿Cuál es su opinión ante el hecho que existe disparidad en la valuación de bienes inmuebles en el municipio de Quetzaltenango, departamento de Quetzaltenango, con fines de pago del Impuesto Único Sobre Inmuebles?
2. ¿Considera usted que las escalas y tasas diferencias conforme al valor del inmueble establecido en el artículo 11 de la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles vulneran el principio de justicia y equidad tributaria?
3. ¿Estaría Usted de acuerdo con la reforma del artículo 11 de la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles para establecer una única tasa para determinar el impuesto a pagar sobre un inmueble?
4. ¿Cuáles considera Usted las medidas que debe impulsar la Municipalidad para que se valúen los inmuebles de conformidad con valor real y la plusvalía de su ubicación?

## Anexo 2. Profesionales entrevistados

1. Licenciado Lázaro Hernández. Abogado y Notario. Con Maestría en Derecho Constitucional.
2. Licenciado Juan Barrios. Abogado y Notario. Experiencia en Gestión del Impuesto Único sobre Inmuebles.
3. Licenciado Javier Sajvin. Abogado y Notario. Con Maestría en Derecho Constitucional.
4. Ingeniero Héctor Francisco Zazo Tovar. Director del Departamento de Catastro. Municipalidad de Quetzaltenango.
5. Licenciado Nehemías Otoniel Monzón Fuentes. Directora del Departamento de Asesoría Jurídica. Municipalidad de Quetzaltenango.
6. Licenciado César Augusto Cajas Itzep. Director del Departamento del Impuesto Único sobre Inmuebles. Municipalidad de Quetzaltenango.
7. Ingeniero Melvin René Patz Ixcoy. Auxiliar del Departamento de Catastro. Municipalidad de Quetzaltenango.