

AUDITORES

Revista Académica Carrera de Auditoría
Cunoc - Usac

360⁰

03 – septiembre 2023



**División de Ciencias Económicas
Centro Universitario de Occidente
Universidad de San Carlos de Guatemala**

Reflexiones jurídicas del Impuesto Único Sobre Inmuebles

Preámbulo

En la mayoría de las universidades guatemaltecas, en donde se sirven las carreras de ciencias jurídicas y sociales, ciencia política, administración pública, economía y especialmente la de contaduría pública y auditoría, se imparten contenidos relacionados con el derecho tributario, puesto que el Estado *per se*, necesita hacer uso del *ius imperium* para su propia existencia, funcionamiento y cumplimiento de mandatos que provienen de la Asamblea Nacional Constituyente. En tal sentido, es menester aclarar que, el presente artículo tiene por objeto presentar ideas a la luz del derecho constitucional en materia tributaria, lo



Dr. Juan Camposeco

cual implica, por principio epistémico, un abordaje subjetivo de parte del autor, por medio de una interpretación hermenéutica del texto constitucional y otras leyes ordinarias. Interpretación que no pretende ser una verdad absoluta; por el contrario, busca que el lector ejerza pensamiento crítico y cuestionable en el marco del problema abordado.

Antecedentes del IUSI

El Impuesto Único Sobre Inmuebles nació a la vida jurídica por medio del Decreto Número 62-87 del Congreso de la República de Guatemala, es decir que, nace dos años después, muy cerca, de la promulgación de la vigente Constitución Política de la República



de Guatemala, en los considerandos del decreto en cuestión se expresaba que “era imperativa la actualización de la legislación tributaria la cual databa de 1921 y que se pretendían adecuar las contribuciones sobre inmuebles” (Congreso de la República de Guatemala, 1987). Cabe acotar, la ley aludida, estaba conformada por tres capítulos y cuarenta y nueve artículos y que inclusive, reformó el artículo 38 del código de notariado. En tal sentido, la pretensión del legislador radicó en cubrir un impuesto patrimonial y por consecuencia directo.

El decreto 62-87 fue derogado por el artículo 42 del Decreto No. 122-97 del Congreso de la República, no obstante, al presentarse la posibilidad de apareamiento del fenómeno de regresión y sobre todo porque existieron problemas de interpretación y caos social, el decreto 15-98 en su

último considerando establece que el decreto 62-87 recobrará su plena vigencia de conformidad con la ley.

¿De qué trata el IUSI?

Como se explicó en los párrafos supra, el IUSI es un tributo directo en virtud a que grava el patrimonio del sujeto pasivo, de su cuerpo legal se puede colegir, entre otros aspectos los siguientes:

Recae sobre todo tipo de bienes inmuebles, rústicos o urbanos, la base impositiva es la suma del valor del terreno, valor de construcciones y mejoras, valor de cultivos permanentes y otros aspectos de plusvalía o minusvalía; los sujetos del impuesto son los propietarios de bienes inmuebles o usufructuarios de bienes del Estado; las tasas son las siguientes:

| Valor inscrito | | |
|------------------|-------------------|----------------------|
| Hasta Q 2,000.00 | | Exento |
| De 2001.00 | Hasta Q 20,000.00 | 2 por millar (0.002) |
| De 20,001.00 | Hasta Q 70,000.00 | 6 por millar (0.006) |
| De 70,001.00 | En adelante | 9 por millar (0.009) |

Fuente: Elaborado por el autor con base en el Decreto 15-98 del Congreso de la República



Están exentas: las entidades del Estado, misiones diplomáticas y consulados, la Universidad de San Carlos de Guatemala y universidades privadas, entidades religiosas, centros educativos privados, colegios profesionales, CDAG, cooperativas, entre otras; los pagos del impuesto se fraccionan en 4 y el destino del impuesto es el 2 por millar íntegro para las municipalidades y del 6 y 9 por millar, de los cuales el 25% para el Estado y el 75% para las municipalidades.

Lo anterior es una breve paráfrasis de lo estipulado en el cuerpo de la ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, todas las demás disposiciones no se traen a colación debido a que, no es el interés o fin, presentar un resumen de dicha ley, sino realizar algunas reflexiones sobre otros aspectos fundamentales como lo son: El hecho generador y la capacidad de pago, los cuales deben contrastarse con los principios constitucionales en materia tributaria.

Por ahora, es necesario traer la definición de principio constitucional y

su función, por ello se dice que “es una regla básica que guía el funcionamiento coherente y equilibrado de la estructura de una constitución formal de un estado y garantiza su vigencia, estabilidad y el respeto”. (Quisbert, 2006, pág. 28). Evidentemente el tópico propuesto pertenece a la materia tributaria, motivo por el cual, es de capital importancia que se analice el Artículo 239 del texto constitucional, el cual contiene como epígrafe “principio de legalidad”, y versa:

“Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a. **El hecho generador de la relación tributaria** (resaltado propio); 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.” (Asamblea Nacional Constituyente, 1985).

Como se puede observar, el principio de legalidad, otorga reserva de ley al Congreso de la República de Guatemala en materia tributaria, e indica taxativamente que, para decretar un impuesto, es imperativo que se exprese cuál es **el hecho generador**, por lo tanto, debe observarse el capítulo III, artículo 31 del Decreto número 6-97 -Código Tributario- del (Congreso de la

República de Guatemala , 1997) para comprender el concepto aludido, pues indica que “es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

El problema del Impuesto Único Sobre Inmuebles radica en tanto en cuanto a que, no tiene hecho generador

¿Cuál es el problema del IUSI?

El problema del Impuesto Único Sobre Inmuebles radica en tanto en cuanto a que, no tiene hecho generador; si bien es cierto, tiene un objeto, no debe confundirse éste con el primero, pues a modo de ejemplo conviene señalar que el “**consumo**” es el “**objeto**” del Impuesto al Valor Agregado -IVA- y su hecho generador es la venta y prestación de servicios. Entonces en el artículo 3 de la ley del IUSI se encuentra el objeto, en donde se indica que recae sobre los bienes inmuebles, empero carece de hecho generador. De igual manera, no puede confundirse la determinación de la base impositiva con el hecho generador, puesto que son dos



instituciones jurídicas tributarias distintas.

Por lo tanto, es obligatorio que exista un presupuesto previamente establecido en la ley para tipificar el tributo, motivo por el cual, no se puede inferir el hecho generador del objeto o de los sujetos, los cuales se contemplan en los artículos 3 y 8 de la ley del IUSI. De hecho, cuando se aborda la discusión con algunas personas que están a favor del pago de este tributo, y sugieren que el hecho generador del impuesto analizado, está contenido en el objeto o sujeto, lo que promulgan es la realización de una analogía, lo cual redundaría en un error de interpretación jurídica.

Algunas otras argumentaciones podrían devenir de que la ley del IUSI es previa a la promulgación y entrada en vigencia del Código Tributario, no obstante, en el texto constitucional, previamente los constituyentes habían plasmado de forma taxativa, la prerrogativa que ostenta el legislador y los requisitos constitucionales que debían cumplirse al crear impuestos.

Otro aspecto importante lo constituye analizar el aspecto material del IUSI, puesto que, existe el principio de equidad y justicia tributaria, el cual presupone que, para que un tributo sea justo y equitativo el sujeto pasivo debe poseer la cualidad de capacidad de pago o capacidad contributiva. Por ello, es preciso traer a colación lo que establece el cuerpo constitucional guatemalteco en el artículo 243.

“Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco.”



Y para dar fuerza interpretativa a lo que expresa la Constitución Política de la República de Guatemala, es necesario exponer lo expresado por la Corte de Constitucionalidad en el expediente 2636-2013, con fecha 22 de mayo de 2015, con respecto a una adecuada equidad y justicia tributaria, afirmando: “Precisa que el contribuyente debe tener una real posibilidad de poder deducir sus ingresos brutos (...) **y así determinar fehacientemente, cuál es su aptitud efectiva para el pago de tributos (...)**”. Así como el expediente 3714-2016 de la misma corte, donde se indica que: “(...) **Para lograr un sistema justo y equitativo debe tomarse en cuenta cada caso personal y tomar en consideración la capacidad económica personal del contribuyente (...)**”. Con lo cual queda de manifiesto que, la capacidad contributiva es la aptitud subjetiva para hacerle frente a la obligación tributaria.

En tal virtud, una persona que resulte propietaria de un bien inmueble no necesariamente tendrá la capacidad económica para hacerle frente a la obligación tributaria, es

decir, que su capacidad puede variar a través del tiempo, por cuestiones de índole macro o micro económicas. Esto incluye, índices de desempleo, sub empleo, inflación, entre otros.

A guisa de ejemplo, una persona que se queda sin empleo durante un tiempo prolongado, y que no cuenta con ahorros disponibles, no tendrá capacidad para hacerle frente a la obligación tributaria. Otro ejemplo es cuando una mujer enviuda, y no cuenta con una pensión de sobrevivencia. ¿Cuál sería la capacidad real contributiva de estas personas? Evidentemente, no existe dicha capacidad, por lo que se da un rompimiento del vínculo entre la obligación tributaria y el sujeto.

Otro argumento en defensa del IUSI podría ser, que la persona que no tenga capacidad contributiva, pero que posea una propiedad inmueble, podría otorgarla en arrendamiento, y que con las rentas existiría dicha capacidad para tributar, lo anterior, no implica que el ostentar un terreno o casa, sea sinónimo de un indicador tangible de riqueza. También, podrían argumentar los defensores del IUSI,



que la persona puede vender la propiedad, lo cual redundaría en una coacción del sistema tributario, para que, de una manera parcial se le confisque el bien, pues el contribuyente tomaría la decisión de vender, por cuestiones específicamente tributarias.

Mas allá de lo abordado hasta el momento, y de las dificultades para el cobro de dicho impuesto -no todos los ciudadanos pagan este tributo, por cuestiones puramente burocráticas o políticas-, el IUSI no cumple, al tenor de lo expuesto anteriormente, con los requisitos formales y materiales a la luz de lo expresado en los artículos 239 y 243 del texto constitucional

guatemalteco. Sin dejar de mencionar que, por cuestiones de pago de este tributo, es común que algunas personas que adquieren todo tipo de bienes inmuebles, pretendan infravalorar el registro de compra, para pagar menos impuestos; claro, dicha práctica está fuera del marco legal, empero, no impide que se realice en la cotidianeidad. Por último, en otros países, no existe impuesto predial o en todo caso se dan exenciones hasta por un monto considerable y las tasas son menores; y, esto se potencializa cuando se tiene una moral tributaria tan baja debido a la percepción de la corrupción como en el caso guatemalteco.

Bibliografía

- Asamblea Nacional Constituyente. (1985). Constitución Política de la República de Guatemala . Guatemala .
- Congreso de la República de Guatemala . (1987). Decreto 62-87. Guatemala.
- Congreso de la República de Guatemala . (1997). Decreto número 6-97. Guatemala .
- Corte de Constitucionalidad. (2015 y 2016).
- Quisbert, E. (2006). *Principios Constitucionales* . Bolivia.



Dr. Juan Camposeco

Catedrático Titular
Carrera de Auditoría
División de Ciencias Económicas
Cunoc-Usac

Coordinación de Auditoría

Msc. Julio César López de León
Coordinacionauditoria@cunoc.edu.gt
Edificio E 3er Nivel
Centro Universitario de Occidente
Universidad de San Carlos de Guatemala