

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

**ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 6 DEL DECRETO NÚMERO 121-96 DEL  
CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA**

**MEDARI YECENIA GONZÁLEZ RAMÍREZ**

**GUATEMALA, FEBRERO DE 2014**

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

**ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 6 DEL DECRETO NÚMERO 121-96 DEL  
CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

**MEDARI YECENIA GONZÁLEZ RAMÍREZ**

Previo a conferírsele el grado académico de

**LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

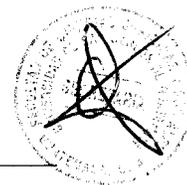
Guatemala, febrero de 2014

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

DECANO: MSc. Avidán Ortiz Orellana  
VOCAL I: Lic. Mario Ismael Aguilar Elizardi  
VOCAL II: Licda. Rosario Gil Pérez  
VOCAL III: Lic. Luis Fernando López Díaz  
VOCAL IV: Br. Víctor Andrés Marroquín Mijangos  
VOCAL V: Br. Rocael López González  
SECRETARIA: Licda. Rosario Gil Pérez

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

Licenciado, Erick Rolando Huitz Enríquez  
Colegiado 7,188



Guatemala, 11 de febrero de 2013.

Doctor  
Bonerge Amilcar Mejía Orellana  
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala



Estimado Doctor Mejía:

Tengo el agrado de dirigirme a usted en referencia al Trabajo de tesis de la estudiante **MEDARI YECENIA GONZÁLEZ RAMÍREZ**, titulado **ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 6 DEL DECRETO NÚMERO 121-96 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA**, del cual fui designado Asesor, por lo que procedo a emitir dictamen de la siguiente forma:

- I. Respecto al contenido científico y técnico de la tesis, he de manifestarle que se encuentra revestida por una gama de conocimientos que al aplicarlos a la problemática existente en esta área, coadyuvarían a contrarrestar las deficiencias con las que cuenta el ente investigador, entiéndase específicamente a las Municipalidades del Estado de Guatemala;
- II. La metodología utilizada fueron básicamente la analítica, la sintética, la inductiva y la científica, esta última como base fundamental de la investigación; las técnicas de investigación utilizadas fueron la de observación y la de información documental y bibliográfica;
- III. La redacción utilizada es clara y concisa, y en mi opinión entendible para toda persona que desee informarse de este tema en particular;

---

8ª. Avenida 20-22 zona 1, oficina 8, Edificio Castañeda Molina  
Teléfonos 22381390 PBX.



- IV. La contribución científica de la tesis, la cual está basada en la relación causal, que surge principalmente de los casos concretos dados en esta área y que tiene como característica esencial que los contribuyentes sufren un déficit al pagar el arbitrio boleto de ornato. Al momento en que se entra a conocer el problema se hace directamente a la raíz del mismo, en donde se revela que dicha raíz radica en las municipalidades y en la cultura en la cual nos encontramos inmersos.
- V. Mi opinión en relación a las conclusiones y recomendaciones a las que se han llegado en el trabajo, he de informarle que son directas y claras, menciono esto porque al analizarlas se entiende perfectamente la esencia de la tesis, y en base a ello se dan directrices que al aplicarlas se observaría una disminución de estos actos ilícitos que violentan las normas que protegen específicamente el arbitrio boleto de ornato y;
- VI. La bibliografía es acorde al tema planteado y se utilizó técnicamente por lo que a mi criterio es suficiente.

La investigación realizada se fundamenta en lo estatuido por el Artículo treinta y dos (32) del **Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura de Ciencias Jurídicas y Sociales del Examen General Público** y se adecúa a la normativa universitaria vigente, por todo lo indicado, como Asesor de tesis, procedo a **APROBAR** en todo su desarrollo y contenido, el trabajo de Tesis titulado: **ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 6 DEL DECRETO NÚMERO 121-96 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA.**



Lic. Erick Rolando Huitz Enríquez  
ABOGADO Y NOTARIO



FACULTAD DE CIENCIAS  
JURÍDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, zona 12  
GUATEMALA, C.A.



UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.  
Guatemala, 11 de marzo de 2013.

Atentamente, pase al LICENCIADO RAFAEL ARTURO ANDRADE ESCOBAR, para que proceda a revisar el trabajo de tesis de la estudiante MEDARI YECENIA GONZÁLEZ RAMÍREZ, intitulado: "ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 6 DEL DECRETO 121-96 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA".

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

  
DR. BONERGE AMILCAR MEJÍA ORELLANA  
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS



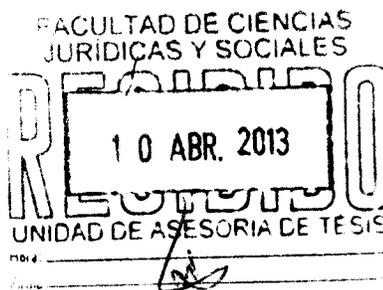
cc.Unidad de Tesis  
BAMO/iyr.



Licenciado Rafael Arturo Andrade Escobar  
Abogado y Notario  
Colegiado 4,694

Guatemala, 10 de abril de 2013

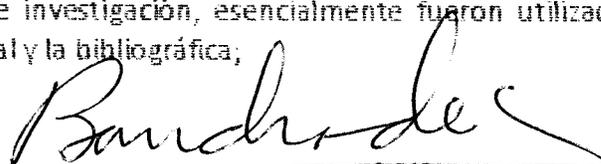
Doctor  
Bonerge Amilcar Mejía Orellana  
Jefe de la Unidad Asesoría de Tesis  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala



Doctor Mejía Orellana:

En cumplimiento de la providencia emitida con fecha once de marzo de dos mil trece, procedí a revisar el trabajo de tesis de la estudiante Medari Yecenia González Ramírez titulado **"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 6 DEL DECRETO 121-96 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA"**, y con las facultades conferidas procedo a modificar el título de la tesis, de la siguiente forma: **"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 6 DEL DECRETO 121-96 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA"**, y expreso que se fundamenta con lo regulado en el Artículo treinta y dos (32) del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura de Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, por lo que a continuación procedo a desglosar cada uno de los aspectos que contiene; de la siguiente manera:

1. El contenido científico y técnico de la tesis está compuesto por un conjunto de conocimientos obtenidos mediante la observación y el razonamiento lógico del tema planteado, del cual sistemáticamente se deducen principios que nos ayudan a entender como es que se transgreden los derechos contenidos en el Artículo 6 del Decreto 121-96 del Congreso de la República;
2. Al momento de realizar la revisión de la presente tesis, constaté que la metodología utilizada principalmente fue la de descomponer las partes del tema para analizar cada una de ellas de forma separada, para luego construir únicamente con las partes elementales, conclusiones generales, basadas en un procedimiento científico que emana de la veracidad de la investigación y en relación a las técnicas de investigación, esencialmente fueron utilizadas las de observación, la documental y la bibliográfica;

  
RAFAEL ARTURO ANDRADE ESCOBAR  
ABOGADO Y NOTARIO

Licenciado Rafael Arturo Andrade Escobar  
Abogado y Notario  
Colegiado 4,694



3. La opinión que ostento sobre la forma en que se escribió el contenido de la tesis, es la siguiente: concreta, en consecuencia apta para todo público;
4. La presente tesis contiene una valiosa contribución científica, la cual comprende cinco capítulos, que tratan aspectos sumamente importantes del Derecho Tributario, entiéndase antecedentes, conceptos, instituciones relacionadas, leyes, que protegen el derecho antes relacionado, que trascienden de forma importante en casos concretos, esencialmente en el ejercicio de la acción que ostentan los sujetos pasivos del Boletín de Ornato Municipal, ante las Municipalidades del Estado de Guatemala;
5. En las conclusiones se evidencia la magnitud del problema y en las recomendaciones se determinan las soluciones, las cuales surgen mediante el análisis jurídico del fondo, aplicabilidad, observancia y alcances de las obligaciones contenidas en el Artículo citado y;
6. La bibliografía utilizada es consistente y de autores doctos en esta área.

En razón de lo expuesto, en mi calidad de Revisor, EMITO DICTAMEN FAVORABLE.

  
RAFAEL ARTURO ANDRADE ESCOBAR  
ABOGADO Y NOTARIO



# USAC

## TRICENTENARIA

Universidad de San Carlos de Guatemala  
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES

Edificio S-7 Ciudad Universitaria  
Guatemala, Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES. Guatemala. 22 de octubre de 2013.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante MEDARI YECENIA GONZÁLEZ RAMÍREZ, titulado ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTICULO 6 DEL DECRETO 121-96 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

BAMO/slih.

  
Lic. Avdán Ortiz Orellana  
DECANO

Rosario



## DEDICATORIA

- A DIOS:** Creador de todas las cosas, el que me ha dado fortaleza para continuar cuando a punto de caer he estado; por mostrarme día a día que con humildad, paciencia y sabiduría todo es posible.
- A MIS PADRES:** Pedro Álvaro González Muñoz (Q.E.D). Al hombre que me dio la vida, el cual a pesar de haberlo perdido a muy temprana edad, ha estado siempre cuidándome y guiándome desde el cielo. Zoila Aurora Ramírez, por su amor, comprensión, esfuerzo, entrega y dedicación incondicional en mi vida, gracias por estar siempre con migo.
- A MIS HIJOS:** Gloria y Anthony, bendición de Dios, motivación de mi vida, a quienes más amo en este mundo.
- A MIS HERMANOS:** Ruth, Cilsa, Elman, Walter, Willy, Gladis, Donaldo, Zoili, Boris, con cariño y agradecimiento por todo el apoyo y ejemplo que han sido en mi vida.
- A MIS SOBRINOS Y PRIMOS:** Por los momentos que hemos compartido juntos.
- A MIS AMIGOS:** Por su amistad incondicional, a quienes debo mi gratitud por el tiempo y espacio que me concedieron.
- EN ESPECIAL A:** La familia Pérez González, por su incondicional apoyo, sus sabios consejos solo puedo decirles gracias por todo lo que hacen por mí.
- A LA UNIVERSIDAD:** A la Gloriosa Tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala y en especial a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.



## ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i

### CAPÍTULO I

1. Historia del derecho tributario.....	1
1.1. La tributación en la Edad Media .....	4
1.2. La tributación en la Alta Edad Media.....	6
1.3. La tributación en América.....	7
1.4. Historia de la tributación en Guatemala.....	9
1.4.1. Época precolombina.....	10
1.4.2. Época colonial.....	10
1.4.3. La tributación después de la Reforma Liberal.....	15
1.4.4. La tributación después de la Revolución de 1944 .....	18
1.4.5. La tributación en la época actual.....	20

### CAPÍTULO II

2. Derecho tributario.....	25
2.1. Definición.....	25
2.2. Características.....	29
2.2.1. Coacción.....	29
2.2.2. Tipicidad.....	31
2.2.3. Exclusión de la analogía.....	32
2.2.4. Irretroactividad.....	33
2.2.5. Capacidad contributiva.....	34
2.3. Principios constitucionales.....	34
2.3.1. Principio de legalidad en materia tributaria.....	35
2.3.2. Principios constitucionales que establecen límites materiales al..... poder tributario del Estado.....	40



	<b>Pág.</b>
2.3.3. Principio de capacidad de pago.....	40
2.3.4. Principio de la no confiscatoriedad de los tributos.....	44
2.3.5. Principio de doble o múltiple tributación.....	45
2.3.6. Principio de igualdad.....	48

### **CAPÍTULO III**

3. El tributo .....	49
3.1. Aspectos históricos.....	49
3.2. Definición.....	55
3.3. Clasificación.....	57
3.3.1. Impuesto.....	57
3.3.2. Arbitrios.....	58
3.3.3. Contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.....	58
3.3.4. Tasas.....	60
3.4. Elementos del tributo.....	62
3.4.1. Sujeto.....	62
3.4.2. Objeto.....	62
3.4.3. Base imponible.....	62
3.4.4. Hecho generador.....	63
3.4.5. Tipo impositivo.....	63
3.5. Sistema tributario.....	64
3.6. Sistema tributario guatemalteco.....	66

### **CAPÍTULO IV**

4. La municipalidad.....	69
4.1. Definición.....	69
4.2. Autonomía municipal.....	70
4.3. Representación del municipio.....	72



	<b>Pág.</b>
4.4. Las entidades territoriales de cada municipalidad.....	72
4.5. La autoridad municipal.....	72
4.6. Servicios que competen a las municipalidades .....	74
4.7. El ordenamiento territorial y el desarrollo integral .....	75
4.8. La política fiscal del municipio.....	78
 <b>CAPÍTULO V</b>  	
5. Arbitrio.....	81
5.1. Definición.....	81
5.2. El arbitrio de ornato municipal.....	82
5.2.1. Definición de ornato .....	82
5.2.2. Antecedentes del ornato.....	83
5.2.3. El ornato municipal en la actualidad.....	84
5.2.4. Sujeto pasivo del ornato municipal.....	86
5.2.5. Formas de recaudación del boleto de ornato .....	87
5.3. Análisis jurídico del Artículo 6 del Decreto 121-96 del Congreso de la República de Guatemala.....	89
 <b>CONCLUSIONES</b> .....	93
<b>RECOMENDACIONES</b> .....	95
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	97



## INTRODUCCIÓN

El Estado de Guatemala, para el cumplimiento de sus fines, obtiene recursos por medio de tributos, que son prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, dentro de los tributos se encuentran los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras; el arbitrio, parte total de la presente investigación, es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades. El arbitrio denominado boleto de ornato, es fundamental para el fortalecimiento económico de la municipalidad, toda vez que es utilizado para la infraestructura de los municipios y encuentra su base legal en el Decreto número 121-96 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Arbitrio de Ornato Municipal.

Surgió la inquietud personal y jurídica de realizar la presente investigación, al analizar el Artículo 6 de la Ley de Arbitrio de Ornato Municipal, toda vez que regula que la persona que hubiera hecho efectivo el pago de arbitrio, no estará obligada a pagarlo nuevamente si por alguna razón tuviera que cambiar de domicilio; en la práctica esta norma jurídica es violentada, en virtud que los ciudadanos que pagan el boleto de ornato solamente les funciona en la jurisdicción del cual son vecinos y al necesitar realizar otra diligencia en otro municipio se le solicita, que nuevamente pague el arbitrio relacionado, a pesar de demostrar que realizó el pago correspondiente. Tal situación contraviene el Artículo 243 de la Carta Magna, que establece que el sistema tributario debe ser justo y equitativo y prohíbe enfáticamente la doble tributación. Por lo tanto el objetivo esencial de la presente investigación es determinar soluciones para que se respete el pago único que regula la Ley de Arbitrio de Ornato Municipal.



La hipótesis central, cimiento de esta investigación, preceptúa que las municipalidades no aplican lo establecido en el Artículo 6 del Decreto número 121-96 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Arbitrio de Ornato Municipal, vulnerando el principio tributario de la doble tributación, para ello la presente investigación se presenta en cinco capítulos; el primero relata la historia del derecho tributario, el segundo expresa todo lo relativo al derecho tributario, el tercero expone el tributo, su clasificación, elementos y sistema, el cuarto trata todo lo relacionado a la municipalidad y el quinto desarrolla el tributo arbitrio y esencialmente de analiza el Artículo 6 del Decreto número 121-96 del Congreso de la República de Guatemala.

La metodología utilizada fue básicamente: la analítica, la sintética, la inductiva y la científica, esta última como base fundamental de la investigación; las técnicas de investigación utilizadas fueron la de observación, la documental y la bibliográfica.

Las municipalidades que perciben el pago del arbitrio boleto de ornato, violentan el principio constitucional de la doble o múltiple tributación, que surge 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; para disminuir estos actos arbitrarios, que afecta a los contribuyentes, es necesaria la cultura de denuncia, entendiendo objetivamente, que las municipalidades necesitan de agenciarse de recursos para cumplir la finalidad de su creación, pero eso no conllevan que contravengan principalmente la Carta Magna y demás leyes como la citada en la presente investigación (Decreto número 121-96 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Arbitrio de Ornato Municipal).



## CAPÍTULO I

### 1. Historia del derecho tributario

El tributo tiene su origen en el latín *Tributum* que significa carga continua en dinero o en especie que debe entregar el vasallo al señor en reconocimiento del señorío, o el súbdito al Estado para la atención, a su vez, de las llamadas cargas públicas. Tiene también el sentido de ofrenda o manifestación en calidad de obsequio, veneración, respeto, admiración o gratitud.

También es importante conocer otros sinónimos de tributo como lo es el impuesto, viene también del latín: *Impositus*, que significa imponer un tributo o carga. Contribución del latín *Contribuere*, que significa dar, lo mismo que en sentido coercitivo, en sentido voluntario como cuando se ayuda, colabora, aporta, dona, etc. Obviamente, no se trata de un sinónimo pleno del tributo o impuesto, sino que se trata de una voz afín.

La tributación tuvo sus orígenes en lo religioso, por la necesidad que tuvieron los hombres paleolíticos para calmar sus temores y demostrar gratitud a los dioses, haciendo ofrendas en especie o sacrificios de animales y hombres”. Los tributos eran voluntarios, luego se convirtieron en obligatorios con los cuales la clase sacerdotal aumentó su poderío y riqueza, llegando a ser los mayores latifundistas del mundo.

La escasez de alimentos, llevó a que las organizaciones sociales guerrearan con otras, hasta llegar a hacer de la guerra un arte y una forma de vivir y enriquecerse.



Las tribus fuertes vencían a las débiles, las saqueaban, las esclavizaban; los vencidos debían pagar tributos.

Los hebreos pagaban tributos con el trabajo en canteras y bosques. Los reyes Saúl y David organizaron un vasto imperio desde el río Éufrates hasta el Mar Rojo sometiendo los pueblos y haciéndoles pagar tributos. Salomón dividió el reino en doce partes iguales para que cada una tributara el mantenimiento suyo y el de su familia durante un mes.

A la muerte de Salomón, diez de las doce tribus se sublevaron y dividieron porque no soportaban los altos impuestos. Las dos restantes conformaron el reino de Judá fueron sometidas y convertidas en tributarias por los Asirios y luego por los Caldeos.

Los egipcios entre los años 3000 y 525 antes de Cristo presentaban una clara división de clases:

- Funcionarios reales: nombrados por el faraón, se encargaban de cobrar los impuestos;
- Sacerdotes: clase privilegiada, tenían sus propias instituciones tributarias. Ejercían gran influencia en el faraón;
- Militares: hacían la guerra, recogían y repartían el botín y sometían a los que vencieran para que sirvieran y tributaran al faraón;



- Los comerciantes;
- Los agricultores;
- Los artesanos;
- Los siervos y los esclavos;

Los griegos desarrollaron un intenso comercio, hicieron producción manufacturera organizada en talleres de propiedad del estado. El tesoro público era manejado por la aristocracia cuyo jefe era llamado Arconte quien recaudaba los impuestos. En Esparta pagaban los impuestos e iban a la guerra solamente los campesinos, los comerciantes, los industriales y los navegantes.

Los ciudadanos eran la clase social parasitaria que se mantenían de los tributos, de los Periecos (contribuyentes). En Atenas hubo un código de leyes y tratamiento igualitario de los ciudadanos ante la ley; dividía la sociedad en cuatro clases y las obligaciones tributarias eran proporcionales a la riqueza. La clase más pobre no pagaba impuestos y no prestaba servicio militar (principio de progresividad).

Las bases de la civilización romana fueron griegas y etruscas de cuyos pueblos tomaron la cultura y organización, entre ellas las instituciones tributarias sin mayores modificaciones.

Si la general de ejércitos romanos impuso fuertes impuestos a los habitantes del Asia Menor. Anuló los privilegios que tenían los caballeros en el cobro de impuestos.



Alejandro Magno mantuvo las instituciones tributarias pero ante manejos imprecisos de fondos, creó el cargo de inspector de finanzas con funciones de vigilancia y control. Hoy conocida como Contraloría. Roma tomó las instituciones tributarias de los griegos sin modificaciones de importancia. Una de las principales causas de la caída del imperio Romano, fueron los altos impuestos especialmente para la población agrícola.

### **1.1. La tributación en la Edad Media**

La edad media es la época de la historia europea que quizás más atrae a la gente, sobre todo debido a esa visión mítica y épica que nos dejó el movimiento del “romanticismo”. Sin embargo la realidad fue mucho más dura y ominosa. La caída del imperio romano de occidente, y el mestizaje de los europeos-romanos con las tribus germánicas del norte, definió gran parte de los primeros tiempos del Medioevo.

Uno de los elementos más curiosos de la forma de vida de estos tiempos era la creación y distribución de la riqueza. Desde el caos de los últimos años del imperio occidental, el saqueo y las “razzia” se convirtieron en una forma de vida para muchas tribus bárbaras. Con ellas el guerrero demostraba su superioridad social sobre los campesinos, pero sobre todo era el motor de su economía. La guerra proporcionaba esclavos, provisiones, y un sin fin de riquezas.

Al cabo del tiempo estos saqueos se institucionalizaron, y pasaron a ser “tributos”, este botín pactado entre las partes solía ser anual y con él las zonas más ricas se libraban del saqueo.



Estos tributos eran más pesados, cuanta más desigualdad militar hubiera entre los afectados. Un buen ejemplo de esto fueron los siglos de tributos que pagaron los emperadores bizantinos (Basileus), a las tribus germánicas para mantener establecer sus fronteras periféricas. Pero éste no sólo afectaba a reinos y señoríos, el miedo en el mundo rural a los saqueos hacía que los campesinos libres pidieran protección a otros señores, a los cuales a partir de entonces les debía el tributo de estar protegido en sus tierras, casi siempre el diezmo.

Estas riquezas adquiridas eran repartidas por el rey, no sólo a sus guerreros sino que también se hacían donaciones a la iglesia o a otros señores para mantener la paz, por su puesto los pobres tenían su parte, a modo de miserables limosnas, aunque la grandeza y prestigio de un señor solía estar asociada a su generosidad con su pueblo. Él siempre se reservaba la mejor parte, para aumentar el tesoro, auténtico sueño de todo gran señor o rey.

Así llegamos a la esencia de la economía medieval, quitar para dar. La ofrenda y el regalo se convierten en la forma de intercambio más utilizada. De este modelo se aprovechó, y muy bien, la poderosa Iglesia cristiana. Sobre todo por las donaciones de grandes señores y pueblo en general, con ellas se compraban el perdón de Dios o favores divinos.

Durante la edad media los impuestos se estructuraron en capitaciones (valor del impuesto dividido entre el número de habitantes jefes de familia) e impuestos territoriales.



Los señores feudales cobraban derechos de circulación de personas y cosas a través de su territorio, impuesto sobre la transmisión de la propiedad y sobre las sucesiones.

Al terminar la edad media los impuestos más organizados eran los de Italia que tenían carácter general y directo sobre el patrimonio, impuesto a la sal y derechos aduaneros.

## **1.2. La tributación en la alta Edad Media**

El imperio napoleónico no fue una entidad estable en el tiempo, ni su evolución obedeció a un plan prefijado, como no fuese el de su constante expansión, aunque ésta tampoco tuvo unos pasos previstos, pese a que Napoleón, desde su exilio en Santa Elena, intentó presentarse como arquitecto de la unidad europea.

El imperio y su zona de influencia fueron, además de un área sobre la que proyectar el modelo político y administrativo francés, o sobre la que extender una legislación revolucionaria atemperada, un espacio económico común, aligerado de las barreras a la libre circulación de mercancías propias del antiguo régimen, en el que se implantó una política económica orientada al fomento de los intereses del núcleo francés del imperio y a la asfixia de Gran Bretaña.

La política fiscal aplicada en el imperio y sus áreas de influencia fue una mezcla de racionalización administrativa y explotación.



Aunque también aquí cabría hacer diferencias entre las áreas más tempranamente incorporadas al estado napoleónico y los territorios en la periferia del imperio o no incluidos en él, de forma general puede afirmarse que el sistema impositivo que emergió resultó ser más equitativo en el reparto de la carga tributaria que aquellos a los que sustituía, entre otras razones por la paralela abolición de los privilegios fiscales de la nobleza, y supuso una simplificación y homogenización del mosaico de impuestos, según las pautas del modelo francés.

Pero estas virtudes se vieron crecientemente contrarrestadas por una puesta en práctica que, al necesitar de la complicidad de las tradicionales clases dirigentes, tuvo efectos desvirtuadores, y, sobre todo, por el aumento de la presión fiscal, necesaria para el mantenimiento de la maquinaria bélica.

### **1.3. La tributación en América**

Los impuestos más importantes establecidos por el régimen colonial fueron el tributo (sobre el individuo y la tierra), el diezmo (para la religión, para el sostenimiento de la iglesia) y el almojarifazgo que gravaba el tráfico de mercancías.

El tributo, que tuvo que hacerse tomando por base las organizaciones nativas, que obligaba a que cada individuo pagara una suma anual. Esta institución se articula con una similar traída por la cultura feudal española, en América fue vigilada y reglamentada especialmente por la Real Corona para impedir las tendencias feudiformes y separatistas de los avecindados y ennoblecidos.



Las tasas de tributos se hacían periódicamente por visitación de las audiencias para adecuar la realidad demográfica y la condición de pobreza de los indios con lo que supuestamente tenían que tributar para el encomendero, el doctrinero (estipendio que le daba el encomendero). Este fue otro de los factores que hicieron decaer los tributos para los feudatarios y el Estado español, llevándolos a aquellos a la búsqueda de otras opciones de renta en la consecución de estancias o haciendas semi-empresarial, minas y comercio.

Como la repartición de encomiendas, parece que produjo muchas dificultades internas, en 1549 se hizo el primer intento de promediar la tasación de tributos en toda la audiencia; sobre un universo de población de 200.000 indígenas se contaban 50.000 tributarios, y cifrándola en un total de entre dos pesos y ducado tres pesos de plata corriente marcada sin ley para cada tributario, sumando un peso y ducado dos pesos de plata corriente más una manta de algodón, algo de maíz o productos agrícolas y sal en definitivas.

Las enfermedades no fueron la única explicación de la caída demográfica aunque sí fueron sin duda su causa principal. Los indios se escaparon en gran cantidad, particularmente aquellos de tierras altas; el traslado obligatorio a las estancias agrícolas y ganaderas, a los trapiches de caña y a los campos mineros también constituyó un fuerte drenaje.

Las causas de tan drástico fenómeno están ligadas a las duras condiciones de trabajo, a la desintegración familiar originada por los traslados para el trabajo minero.



Las epidemias, que fueron especialmente mortíferas por la escasa o nula resistencia que los indígenas tenían para sobrevivir a enfermedades que nunca habían padecido y para las cuales no tenían inmunidad genética.

En este punto es necesario reiterar que la causa principal fue la inhumana explotación del indígena, por parte de los encomenderos, y no la desadaptación cultural del indio, como muchas veces se ha pretendido demostrar. La construcción de casas para huérfanos, ordenada en 1570, demuestra la existencia de una niñez desamparada por efecto de la separación y muerte de los padres.

Al finalizar el siglo, los indígenas quedaron desposeídos, en muchos casos, o reducidos a minifundios que apenas les permitían alcanzar niveles de subsistencia. En vista de que las propiedades del Rey, mediante Cédula de 22 de agosto de 1584, ordeno a la audiencia, que no se quiten las tierras de los indios.

#### **1.4. Historia de la tributación en Guatemala**

Es probable que en Guatemala los primeros vestigios de historia escrita, los encontramos en el Popol Vuh, también conocido con nombres de “Manuscrito de Chichicastenango”, “Biblia Quiche” y el “Libro Sagrado”. Lo cual es una fehaciente demostración de que tenemos un patrimonio cultural valiosísimo.

Para abordar la evolución de la tributación en nuestro medio se hace imperativo empezar por la Época de la Colonia, tema que trato a continuación.



### 1.4.1. Época precolombina

En la civilización maya los campesinos tenían que sostener a su supremo gobernante, jefes locales y sacerdotes; construyeron los centros ceremoniales y las vías de comunicación, los tributos consistían en alimentos, cacao, miel, tejidos, aves, collares, conchas, otra forma de tributar fue el trabajo de los esclavos, en las culturas de Centroamérica los tributos consistían en alimentos, cerámica y animales.

### 1.4.2. Época colonial

“La conquista de Guatemala significó el desaparecimiento parcial o total de muchos pueblos indígenas, su forma de vida, su religión; causando un gran cambio en esas sociedades. La necesidad (por parte de los conquistadores españoles) de obtener la mayor cantidad de ganancias de la conquista causó que se utilizara cualquier medio para realizar ese fin”.<sup>1</sup>

Aparece la esclavitud, la expropiación de bienes que durante años pertenecieron a comunidades indígenas, no sólo materiales si no humanas, la tributación, el repartimiento, la encomienda y muchas cosas más que irán configurando la historia de Guatemala.

La corona española impuso desde el principio un fuerte sistema de monopolio comercial.

---

<sup>1</sup> Martínez Peláez, Severo. **La patria del criollo**. Pág. 7.



Ninguna provincia americana podía comerciar con otra potencia que no fuera España. Se estaba en la época del mercantilismo donde la acumulación de oro y plata, era primordial; así como la protección de la industria y el comercio nacional; otorgando así monopolios y creando un mercado cerrado con las colonias donde no permite a otro estado de participar de las riquezas de América.

Esta situación fue hábilmente aprovechada por los comerciantes guatemaltecos, quienes, deteniendo dicho principio, impusieron su monopolio sobre el resto de las provincias del reino, constituyéndose en los únicos intermediarios entre la metrópoli y el Reino de Guatemala.

La ciudad de Santiago de Guatemala se estableció como puerto de entrada y salida de todos los productos traficados con España.

El control sobre la comercialización del añil fortaleció tanto a comerciantes como a la ciudad misma, que se convirtió en plaza comercial del Reino. Allí confluían los granos y productos cultivados en el altiplano indígena con el ganado y otros artículos provenientes de las lejanas regiones de Nicaragua y Costa Rica. Los comerciantes guatemaltecos otorgaban créditos para impulsar los cultivos y eran también sus principales compradores.

Al mismo tiempo, ellos realizaban los intercambios comerciales con la metrópoli de manera regular. Esta variedad de funciones los convirtió en agentes indispensables a niveles económicos muy poderosos en el terreno político.



La corona española se encargaba de firmar capitulaciones con los conquistadores, las cuales estipulaban que, los mismos, quedaban obligados a conquistar en nombre del Rey, fundar ciudades, separar para la corona una quinta parte de la ganancia obtenida (quinto real) y evangelizar a los indígenas, lo cual se convirtió en la principal excusa para aceptar como justa la guerra contra los indígenas.

La obligación de poblar hizo que muchos españoles se quedaran en América, sin regresar a España con un botín.

Esto también debido a que la gente venida de España pertenecía a un nivel económico-social que no tenía mayor futuro en su patria.

Con la conquista se inicia el latifundismo, ya que los conquistadores se adueñaron de gran parte de tierra, fueran pertenecientes a indígenas o no, situación que se fue ampliando cada vez más durante la colonia, tanto en el número de "propietarios" como en el incremento de grandes extensiones de tierra para cada español.

Con el primer traslado de la capital a Almolonga se inicia el reparto de tierras o solares a los españoles, dueños del trabajo indígena.

Esto da inicio a las estancias, que luego darán inicio a las haciendas en las cuales se impulsó la ganadería y en menor porcentaje la agricultura.

La fundación de pueblos indígenas estuvo relacionada con el concepto de reducción.



Los pueblos surgieron en torno de los antiguos centros de población tratando de distribuir las grandes masas poblacionales en diferentes pueblos que por lo general no pasaban del centenar de personas, tal agrupación se realizaba tomando en cuenta afinidades de cultura y de origen.”<sup>2</sup>

Esta fundación fue importante para los conquistadores, ya que de ellos dependía la cantidad de encomiendas que se podían adjudicar a cada español, también fueron de suma importancia para la recolección de tributos, y finalmente, era de mucho interés para la colonia que las tierras estuvieran pobladas, en ningún momento desiertas.

Todos los indígenas que escaparon de la esclavitud forzada fueron repartidos (repartimiento) y como fruto de esto nace la encomienda que consistía en encomendar a un español un grupo de indígenas para evangelizarlos y educarlos pero realmente se buscaba que tributaran. El tributo fue una contribución personal que se pagaba por parte de los indígenas por su vasallaje al rey.

En las ciudades se concentró la población que tenía el poder económico, político y social, los criollos, es decir conquistadores, primeros pobladores españoles y sus descendientes; y poco después funcionarios de la monarquía, familiares y séquitos, finalmente los españoles que llegaron luego en la época colonial. Hacia las ciudades fluían los cargamentos de productos de toda clase, provenientes de los pueblos indígenas que se formaban, de las propias haciendas así como establecimientos ganaderos y agrícolas pertenecientes a los criollos.

---

<sup>2</sup> **Ibíd.** Pág. 87.



Fuera de las ciudades, alrededor de ellas, quedaron establecidos lugares para la residencia de los indígenas, pero estos quedaban reservados únicamente para los que eran de confianza para los españoles; por ejemplo los pueblos de indígenas mexicanos que se asentaron a orillas de la ciudad de Guatemala (en el valle de Panchoy), es importante recordar que fueron ellos quienes prestaron gran ayuda a los españoles para la conquista.

Teniendo la corona española la necesidad de dinero, principalmente cuando entraba en guerra con alguna otra potencia europea, y con el fin de realizar esa recaudación con ganancias y llevarlas con rapidez a aquel país implantó en todas sus colonias americanas un sistema impositivo de tributos, de aquí surge:

- Alcabala: recaudaba un 2 % sobre las operaciones de compra-venta, traspaso de bienes, herencias y otras rentas o cobros de los particulares. Fue un impuesto para los criollos, ya que los indígenas pagaban el tributo;
  
- Tributo: contribución personal que se pagó por los indígenas al Rey de España como vasallaje, el monto del mismo fue por lo general de un peso de plata al año;

La conquista de Guatemala fue una gran oportunidad para la corona española que vio en ella la oportunidad de llevarse la mayor cantidad de riquezas posibles hacia Europa, lo que dio como consecuencia el despojo de tierras y toda clase de bienes a los indígenas conquistados.



El evangelizar a indígenas se usó como pretexto para cometer muchos actos que llevaron a la esclavitud de muchos pueblos, llegando cambiar drásticamente su forma de vida en todos los aspectos.

### **1.4.3. La tributación después de la Reforma Liberal**

El régimen liberal, que se instauró en 1871, se propuso romper con el aparato estatal anterior, que en el aspecto económico se basaba principalmente en el cultivo de la grana. Se trató de dirigir el apoyo al cultivo del café, del cual se esperaba que proviniera la mayor parte de los recursos financieros del Estado.

Tras el largo régimen conservador, el nuevo gobierno había encontrado una hacienda sin rentas y con el crédito comprometido. Criticaba a los conservadores por haber multiplicado los impuestos sobre los mismos artículos, sin respetar los de consumo diario y de primera necesidad.

Un ejemplo de ello, era el caso del pan, gravado sucesivamente por el diezmo y primicia de trigo, por los impuestos de garita y alhóndiga, que pagaba la harina y, finalmente por la alcabala que volvía a imponerse al amasado del producto.

La carne era otro artículo al que también se le imponían diferentes cargas tributarias. Anotaba, asimismo, que los gobiernos conservadores mantuvieron un ejército numeroso, que no sólo había gravado a la nación con sus sueldos, sino que sustraía brazos útiles para la agricultura.



En el proyecto de Manuel Oliva sugería una serie de medidas impositivas, el producto de la renta de panela bastaría para llenar el presupuesto anual de la administración pública. Los propietarios de las fincas que no producían nada, preferirían, antes que pagar impuestos por tierras que no les reportaban beneficios, dedicarlas a la crianza de ganado o vender el excedente de las tierras a las clases trabajadoras. De esta manera se provocaría un reparto de la propiedad que, sin duda, haría prosperar a la agricultura.

Este plan debía completarse con una reducción del gasto público, mediante la disminución del número de empleados y la eliminación de pensiones indebidas y de otros gastos superfluos en que había incurrido el gobierno anterior.

No parece, sin embargo, que las recomendaciones de Manuel Oliva hayan sido tomadas en cuenta pues, en 1876, el gobierno liberal tomó algunas medidas fiscales que mantenían algunos de los impuestos que el proyecto de Manuel Oliva proponía eliminar. Entre los nuevos medios dirigidos a procurar al gobierno los ingresos necesarios para cubrir los servicios públicos nacionales, y además el pago de la deuda y los costos de las obras de utilidad que había emprendido, se encontraban la alcabala marítima, las rentas del aguardiente, chicha y cerveza, las contribuciones urbana, de caña, papel sellado y timbres, así como los impuestos sobre el café y el tabaco.

A las anteriores disposiciones sucedieron, en el curso de 1879, diversas reformas emprendidas para hacer frente a los compromisos creados durante la guerra de 1876, y también a los gastos de los programas de instrucción pública que había emprendido el gobierno en forma decidida.



En primer lugar se decretó, el 2 de enero del año citado, una reorganización de la Administración General de Rentas, como el órgano que debía centralizar directamente todos los ramos de la hacienda.

Al mismo tiempo se creó el cargo de Inspector General de Hacienda, con las funciones de velar constantemente por la exacta recaudación de las rentas públicas y por su manejo.

En el mes de junio siguiente, a través del Decreto número 238, se incrementaron en un 25% los Derechos de importación de mercaderías extranjeras, y el 12 de diciembre un segundo Decreto aumentó la contribución sobre el café, de 50 centavos a un peso por quintal, por espacio de dos años, pero simultáneamente se exoneró por el mismo lapso las sementeras de café de la contribución territorial.

Finalmente, el mismo año se procedió a gravar la venta de tabaco en general, con cinco pesos anuales.

Un hecho significativo ocurrido entonces, en relación con las finanzas públicas, consistió en la aceptación por el Presidente de la República del ofrecimiento hecho por varios propietarios de una erogación a favor del gobierno, la cual consistiría en 200,000 pesos reembolsables con el 15% del producto de la alcabala marítima.

Dicha contribución se destinaría a la continuación de los trabajos del ferrocarril entre el Puerto San José y Escauintla.



En el período comprendido entre 1871 y 1886 el erario logró ingresar anualmente algo más de tres millones de pesos, cantidad nunca antes obtenida, y la cual fue aumentando un poco cada año. Esta situación le hubiera permitido al gobierno cubrir sin dificultad sus gastos e incluso disponer de excedentes para fomentar las mejoras de los servicios públicos. Sin embargo, la guerra de 1876, el desarrollo burocrático de la administración y el pago de la deuda extranjera, obligaron a comprometer parte de las rentas estatales.

#### **1.4.4. La tributación después de la Revolución de 1944**

“Con el advenimiento de la Revolución del 20 de octubre de 1944, en la que tuvieron decidida participación los estudiantes universitarios, surge un acentuado espíritu renovador, se vislumbra mejores y mas amplios horizontes y los órganos estatales, así como las autoridades y funcionarios, adoptan una actitud distinta ante lo universitario.”<sup>3</sup>

Una nueva época empezó después de 1944, con la caída del dictador Jorge Ubico y con el establecimiento, a partir de 1945, de gobiernos constitucionales, electos libremente. El momento coincidió con el fin de la 2a. guerra mundial y sus saludables efectos se manifestaron en la política, en el comercio y en la generación de expectativas de un nuevo período en la historia.

El efecto más importante fue la expansión de las actividades del Estado a espacios que una generación atrás consideraba fuera del radio de la acción que les es propia.

---

<sup>3</sup> Quezada Toruño, Fernando José. **Régimen del notariado en Guatemala.** Pág. 2.



A partir de 1945, se le ha encargado de que, a través de su propia iniciativa y del aliento a la privada, asuma la tarea de impulsar el desarrollo de la economía y el bienestar material de la población.

El período comprendido entre 1945 y 1954 produjo una ruptura histórica con el pasado liberal autoritario, y propició el establecimiento de un nuevo clima político y cultural que posibilitó mejores condiciones para la organización política y social. A partir de 1945, empezó a aumentar visiblemente el monto de los ingresos públicos, como consecuencia del crecimiento de los impuestos aplicables a las importaciones y al consumo.

Hacia 1948, los ingresos públicos se habían triplicado (con relación al último año del gobierno de Ubico), al alcanzar 45.5 millones de quetzales dando lugar a un aumento de la carga tributaria (relación entre impuestos y PIB, aun cuando ésta era baja al compararla con la de otros países).

La mayor disponibilidad de recursos facilitó cambios a la estructura del Estado, en lo que se refiere a los servicios sociales, aparte de la desmilitarización de los servicios, se le dio mayor ponderación a la educación y la salud pública. Los gastos sociales, especialmente en educación, superaron por primera vez de manera sostenida a los destinados a defensa.

La creación del Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social se realizó de acuerdo con esta renovación de los servicios del Estado.



También fue importante la creación de las bases institucionales de un amplio sistema de seguridad social, destinado a proveer protección contra los riesgos de enfermedad, accidentes, vejez, maternidad y muerte. El resultado de ello fue la creación del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.

En 1954 se interrumpió el proceso de modernización y se truncó el régimen democrático. La capacidad de movilizar recursos del Estado se redujo, con una tendencia a la baja de la carga tributaria durante la mayor parte de la década de los 50.

En 1963 se revirtió esta tendencia, al introducirse por primera vez el Impuesto Sobre la Renta. La carga tributaria se estabilizó durante el resto de la década de los 60 y la primera mitad de los 70. Aumentó durante la segunda mitad de la década de los 70, debido a la existencia de un impuesto a las exportaciones de café, que generó ingresos extraordinarios debido al alza del precio del grano, para luego desplomarse en los 80, durante la crisis de la llamada década perdida. Como se puede observar, se dictaron en esta época muchas disposiciones relativas a la forma de tributar, hasta llegar a la emisión de nuevas leyes tributarias que actualmente nos rigen.

#### **1.4.5. La tributación en la época actual**

Guatemala posee una de las estructuras fiscales más conservadoras de la región, basada en el mantenimiento de privilegios, exenciones y exoneraciones al sector económico, las cuales debilitan la capacidad del Estado de dar respuesta a las obligaciones constitucionales sobre todo en materia social.



Los Acuerdos de Paz establecían el necesario aumento de la carga tributaria, se proyectó un aumento para el año 2000 que alcanzará por lo menos el 12% en relación al PIB. Sin embargo la constante ha sido una carga que en la mayoría de años no supera los niveles del 10%.

Para disminuir el impacto de la insuficiencia de recursos y mantener el equilibrio del déficit fiscal se recurre a la adquisición de deuda pública tanto interna como externa (en sus diferentes variables, préstamos, bonos, certificados del tesoro, etc.).

Así mismo ha sido recurrente la tendencia de disminuir el gasto social a través de asignaciones bajas de presupuesto o por sub-ejecuciones de diferentes entidades del Estado.

Aunque Guatemala a nivel regional es considerado como un país con deuda moderada y manejable, el problema es que ésta es constante y a largo plazo, si no se incrementan los niveles de recaudación puede ocasionar serios problemas a la situación macroeconómica del país.

Los principales problemas del sistema tributario guatemalteco tienen que ver con el elevado número de exenciones, deducciones, incentivos y privilegios fiscales, la debilidad institucional de la Superintendencia de Administración Tributaria, la complejidad y falta de claridad de las normas tributarias, y la escasa persecución y sanción de los grandes evasores (por ejemplo, los grandes contrabandistas de mercancías).



De esa cuenta, el mayor problema del sistema tributario actual no es de tasas, sino de cumplimiento de las obligaciones tributarias y de una estructura impositiva que provoca distorsiones económicas (por ejemplo, el Impuesto Sobre la Renta, ISR).

El Impuesto Sobre la Renta es uno de los impuestos que más distorsiones han generado en la eficiente asignación de los recursos en el país. Lamentablemente, el fisco ha dependido en gran parte de este tipo de impuesto. Así que en la medida que no se reduzca el gasto público, es insostenible que el fisco prescindiera de dicho impuesto.

Sin embargo, es necesario analizar con profundidad la forma de simplificar la recaudación del mismo, en virtud que la burocracia en la percepción de este impuesto, dificulta al fisco obtenerlo de forma eficiente; y por otro lado el contribuyente se siente agobiado por lo complicado de hacerlo efectivo.

En materia de impuestos directos, los principales desafíos consisten en eliminar las distorsiones que generan estos impuestos y poner en práctica mecanismos de retención efectivos, que permitan ampliar significativamente la base tributaria. Entre las principales reformas tributarias se pueden mencionar las siguientes:

- Decreto Número 25-71, del Congreso de la República de Guatemala. Ley de Registro Tributario Unificado y Control General de Contribuyentes;
- Decreto Número 58-90, del Congreso de la República de Guatemala. Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros;



- Decreto número 06-91, del Congreso de la República de Guatemala. Código Tributario;
  
- Decreto número 26-92, del Congreso de la República de Guatemala. Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR);
  
- Decreto número 27-92, del Congreso de la República de Guatemala. Ley del Impuesto al Valor Agregado. (IVA);
  
- Decreto número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala. Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria.





## CAPÍTULO II

### 2. Derecho tributario

El derecho tributario ha sido una rama de la ciencia del derecho muy importante, en virtud que de aquí se deriva el tributo, que es uno de los medios más importantes que tiene el Estado para captar recursos económicos, y así cumplir con su fin supremo que es la realización del bien común, a través de la prestación de servicios públicos. En este orden de ideas, los representantes del Estado, basándose en necesidades de la población, crean instrumentos jurídicos fundamentados en principios jurídicos y doctrinarios para generar los recursos necesarios para su funcionamiento y satisfacer necesidades de la población.

#### 2.1. Definición

Definir el derecho tributario es uno de los más importantes logros de los diversos tratadistas que se han aventurado al estudio del mismo, uno de los más importantes en nuestro estudio es Héctor Villegas al decir que “El derecho tributario es la rama del derecho que regula la potestad pública de crear y percibir tributos, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos normándolos en sus distintos aspectos”. Esta definición, aunque acertada, es muy escueta porque sólo se limita a definir el derecho tributario como la creación y percepción de los tributos, sin profundizar sobre la relación que nace de esta creación de los mismos y su posterior cobro.



“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.”<sup>4</sup>

Según el autor el derecho tributario recibe diversas denominaciones como derecho impositivo, derecho fiscal y otros, al analizar brevemente la definición que proporciona el autor se identifica en ella la primordial importancia de la relación jurídico tributaria, pero el derecho tributario no es solo la relación jurídico tributaria, que aunque muy importante, dentro de esta rama del derecho, es algo más que eso, como por ejemplo el poder tributario, la coacción en el cobro del tributo, por lo que podemos decir, que el autor analizado su definición, orienta más hacia que el derecho tributario estudia la relación que existe entre el contribuyente como sujeto pasivo, y el Estado sujeto activo de la relación tributaria.

“El derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a la sanciones establecidas por su violación.”<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> Giulliani Fonrouge, Carlos. **Derecho financiero**, Ediciones de Palma, Buenos Aires Argentina, Segunda Edición 1970, . Pág. 40.

<sup>5</sup> De La Garza, Gustavo Rodolfo. **El derecho tributario en la era de la globalización**. Pág. 16.



Para Fernando Sainz de Bufanda, el derecho tributario: “Es la rama del derecho financiero que organiza los elementos estructurales constitutivos de tributo y determinar normativamente las potestades, sujeciones y deberes a través de los que se desenvuelven las funciones públicas de gestión y de resolución encaminadas a la aplicación del llamado recurso financiero”.

El derecho tributario, en sentido lato, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolo en sus distintos aspectos; la terminología no es uniforme respecto a esta rama jurídica, la doctrina italiana, española y brasileña usan la denominación “derecho tributario”, los alemanes prefieren la expresión “derecho impositivo”, mientras que los franceses se refieren al “derecho fiscal”, que es la expresión más generalizada entre nosotros, agrega el autor Giulliani Fonrouge”, que probablemente la denominación más correcta es la de “derecho tributario”, siendo esta expresión la que más predomina en América Latina.

Según la moderna doctrina alemana, el derecho tributario es parte del derecho financiero a la par del derecho presupuestario y el derecho patrimonial del Estado, y es la rama del derecho financiero que estudia el aspecto de la tributación, como actividad del Estado y en las relaciones de éste con los particulares y las situaciones que de estas relaciones nacen; el derecho tributario o fiscal comprende dos grandes partes para su estudio:

Parte general: Es la parte teórica más importante, porque en ella están contenidos aquellos principios de los cuales no se puede prescindir en los Estados de derecho.



Para lograr que la coacción que significa el tributo esté regulada en forma tal que imposibilite la arbitrariedad; en esta parte se encuentran comprendidas las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos.

Parte especial: Esta parte va encaminada al estudio, análisis y cumplimiento de la obligación tributaria de cada uno de los tributos, por lo que contiene los elementos esenciales de la relación, sin los cuales esta no existe, pero enfocada al tributo específico contiene las normas específicas y particulares de cada uno de los tributos que integran todo el sistema tributario en Guatemala, esta parte la comprenden las siguientes leyes: Ley del impuesto sobre la renta (ISR), ley del impuesto al valor agregado (IVA), ley del impuesto único sobre inmuebles (IUSI), y otros tributos establecidos

La definición que se propone es la siguiente: 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 jurídica tributaria, e identifica todos y cada uno de sus elementos, siendo el más importante el poder tributario por ser el origen del mismo.

Desde nuestro particular punto de vista, el derecho tributario es una rama del derecho público que estudia todo lo relativo al tributo como el medio más importante de que dispone el Estado a través del ius imperium para agenciarse de recursos económicos, creando para el efecto los instrumentos jurídicos basados en principios jurídicos y doctrinarios para su recaudación, y así satisfacer necesidades de la población.



## **2.2. Características**

El derecho tributario por ser una rama del derecho tan especial, diferente a las demás, tiene características que lo describen:

### **2.2.1. Coacción**

El Estado hace uso de la potestad tributaria, que se deriva de su poder imperio para crear unilateralmente la obligación de pagar tributos, por tal motivo es llamado sujeto activo de la obligación tributaria, por lo tanto el encargado de crear los tributos por medio de la ley, en base a su poder tributario y de acuerdo con sus propias necesidades financieras. En el mismo contexto, el obligado a dar cumplimiento a la obligación es llamado sujeto pasivo o contribuyente, que en esta relación solamente tendrá obligaciones, la coacción tributaria se encuentra determinada desde el surgimiento de la ley, por la tipificación de los hechos que darán surgimiento a la obligación tributaria.

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

El Estado ostenta una potestad tributaria en virtud del ius imperium para crear de forma unilateral los tributos, siendo el pueblo quien le ha delegado este poder.



Para tal efecto, la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 171 literal c) establece lo siguiente: “Es atribución del poder legislativo decretar impuestos ordinarios y extraordinarios.” La coacción está inmersa, pues no existe consenso del Estado con la población para la creación de nuevos tributos.

Por esta razón, cuando se produce el hecho generador de esta obligación y el contribuyente incumple, la administración tributaria acude ante un órgano jurisdiccional a requerir el pago de lo adeudado en la vía económico coactiva. Existe un tipo de coacción denominada normada, la que es ejercida de forma arbitraria por el Estado ante los contribuyentes.

Además, Guatemala tiene un sistema de gobierno republicano, democrático y representativo. Por lo que, la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 141 establece, “La soberanía radica en el pueblo quien la delega, para su ejercicio, en los organismos Legislativo, Ejecutivo y Judicial.” El máximo contralor de la actividad política de los órganos del Estado es el pueblo, en el que reside la soberanía.

Entonces el Estado está legalmente facultado para decretar los impuestos que sean necesarios para su funcionamiento y el cumplimiento de sus fines, las normas que se creen con este objetivo son de observancia general y de cumplimiento obligatorio para los contribuyentes; y no obstante el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria no fue tomado en cuenta al momento de crear y decretar las normas de carácter tributario, debe cumplir con la obligación que nace de la realización de un hecho generador desarrollado en la norma jurídica.



### 2.2.2. Tipicidad

El hecho o situación hipotética debe encontrarse normada en la Ley y contener los elementos necesarios para su identificación con el objeto de conocer desde el punto de vista descriptivo si determinada situación cae o no dentro del hecho determinado previamente en la misma, esta función la cumple el hecho imponible y por lo tanto su acaecimiento generara el tributo.

El hecho generador como elemento del tributo debe encontrarse plasmado de forma hipotética dentro de la norma jurídica. De tal forma, que si dentro de la norma jurídica, determinada situación que generará la obligación del sujeto pasivo frente al fisco, no se encuentra o no está tipificada, no existe la obligación tributaria del contribuyente frente al fisco.

Esta característica es una de las más importantes del derecho tributario, ya que la ausencia de ésta no obliga a nadie a contribuir con el fisco para que cumpla con su fin supremo, que como se estableció antes es la realización del bien común, a través de la prestación de servicios públicos. Es de suma importancia tomar en cuenta que dentro del derecho tributario no se pueden crear hechos generadores por aplicación analógica de normas.

Existe discrepancia con el término generador, puesto que si ubicamos la definición se refiere a manifestaciones de la naturaleza sin intervención humana, a diferencia del concepto acto, puesto que su verificación existe la intervención del hombre.



Por esta razón, muchos difieren en el concepto hecho generador, ya que la realización del mismo es un acto propio del hombre. Sin embargo, nuestra legislación y la doctrina le denominan hecho generador.

### **2.2.3. Exclusión de la analogía**

Al igual que en el derecho penal, en el derecho tributario no se pueden crear figuras que den nacimiento a la obligación tributaria por analogía. La exclusión de la analogía en el derecho tributario presupone una garantía para el contribuyente y a la población en general, en virtud que la administración tributaria debe fundamentarse en ley y no integrar analógicamente un razonamiento.

El diccionario jurídico define el término analogía de la siguiente forma: “Aplicar la norma jurídica a una situación que no estando desarrollada dentro de la misma es similar a la que ésta desarrolla.”<sup>6</sup>

Por la importancia y lo delicada que es esta rama del derecho, la analogía está excluida puesto que no se puede crear una figura por la similitud que pueda tener con otra que sí está regulada dentro de la norma.

En tal virtud, dentro del derecho tributario debe estar expresamente la figura tributaria y cada uno de sus elementos, para que de nacimiento a la relación jurídica tributaria y por ende a la obligación tributaria.

---

<sup>6</sup> Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Pág. 54.



Para tal efecto, el Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala en el Artículo 5 establece lo siguiente: "Integración Analógica: En los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del Artículo 4 de este Código. 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.

El fin de este Artículo es darle seguridad jurídica a la población en general, que constituye el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

#### **2.2.4. Irretroactividad**

En materia tributaria como en materia penal la ley no tiene efecto retroactivo, pero tanto la doctrina como la legislación establecen que la excepción de esta disposición, se aplicara cuando las sanciones anteriores favorezcan al contribuyente infractor, siempre y cuando no afecten. Dentro del derecho tributario, la figura y la actividad de aplicar una norma jurídica fuera de su ámbito de vigencia no es permitida, salvo que la misma favorezca al contribuyente y únicamente en materia de sanciones que la administración tributaria imponga al contribuyente por el incumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Esta característica es de suma importancia por el principio de legalidad que garantiza el cumplimiento de la justicia, que es el fin primordial del derecho, por lo que la norma es creada para ser aplicada hacia el futuro.



### **2.2.5. Capacidad contributiva**

De acuerdo a la legislación tributaria guatemalteca, el contribuyente debe tener capacidad económica para contribuir al gasto público. Si el contribuyente no cuenta con capacidad económica que le permita, además de satisfacer sus necesidades básicas, contribuir al gasto público no debería estar obligado.

En este sentido, la Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo 243, establece que las normas jurídicas que integran el sistema jurídico tributario guatemalteco se deben desarrollar de acuerdo con el principio de capacidad de pago.

### **2.3. Principios constitucionales**

La Constitución Política de la República de Guatemala, establece una serie de principios que deben ser observados por los legisladores a la hora de crear normas tributarias para que estas sean constitucionales.

El diccionario de la Real Academia de La Lengua Española define la palabra principio de la manera siguiente: “Base, origen, razón, fundamento sobre la cual se produce discuriendo en cualquier materia”. De manera que los principios constitucionales, en materia tributaria tienen una razón de ser en el ordenamiento jurídico guatemalteco, y de gran importancia es conocer, su origen y su esencia.



Continúa el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española definiendo a los principios como “Cualquiera de las primeras proposiciones o verdades fundamentales por donde se empiezan a estudiar las ciencias o las artes”, en sentido jurídico define a los principios legales como “Norma legal supletoria creada y constituida por doctrina o aforismos que gozan de general y constante aceptación de jurisconsultos y de tribunales”. Por ello cuando la ley se ha pronunciado de una manera ambigua u oscura, la forma en la que ha de interpretarse la misma es por medio de los principios constitucionales.

En materia tributaria, la Constitución ha establecido los principios básicos que deben de ser tomados en cuenta por el legislador para que los tributos sean de cumplimiento obligatorio por los contribuyentes.

### **2.3.1. Principio de legalidad en materia tributaria**

En la Constitución Política de la República de Guatemala, encontramos el Principio de Legalidad en Materia tributaria en el Artículo 239, y en su contexto establece que “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...”, continúa el artículo en mención diciendo:



“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.....”. Derivado de lo que la ley dice, comprendemos, que la fuente de la obligación tributaria es la ley, y es en virtud de esta que el contribuyente se encuentra como sujeto pasivo, de los tributos dentro del ordenamiento jurídico.

Dentro de las fuentes del derecho encontramos las fuentes históricas, que exponen de manera poco más o menos exacta el desarrollo del principio de legalidad, estudiando los acontecimientos que se han suscitado a través de la historia y que han servido de base para establecer los principios que encontramos actualmente en nuestra legislación y que han servido de base para establecer los principios que encontramos actualmente en nuestra legislación y que han inspirado a los legisladores al momento de crear normas de derecho tributario.

En una breve reseña histórica, encontramos que el origen del principio de legalidad en materia tributaria se remonta a los siglos XI y XII: “en donde el fenómeno del principio de legalidad empieza a manifestarse de manera gradual, y consigue su precisa formulación en los acuerdos de Cortes. Y es en el año de 1091 que en España, Alfonso VI impone a través de una carta redactada el 31 de marzo de dicho año, y dirigida al Obispo de León, al conde Martino Flainiz y a los habitantes de la tierra de León, y en el cual se manifiesta que por el documento de que se trata, entre otras cosas impone un tributo extraordinario a los infanzones y vilanos de la tierra de León...



El tributo se impone con carácter extraordinario, por cada solar poblado de los mismos, pagadero por una sola vez y en la cuantía de dos sueldos, y el Rey declara que lo hace con el consentimiento de aquello a quienes les impone el tributo.”<sup>7</sup> Este hecho es de gran importancia en materia de legalidad tributaria, ya que dicha carta contenía el procedimiento por el que dicho tributo debía hacerse efectivo. Posteriormente a este tipo de tributos se les nomino como petitum y lo utilizaron los reyes generalmente para pedir tributos cuando había una guerra.

Aparece dentro de la historia de España, mas relatos sobre tributos establecidos de la forma anteriormente establecida, pero no es en otro cuerpo legal sino en la Carta Magna en donde por primera vez se puede observar el establecimiento, en forma legal, de este principio, lo que conlleva a hacer una pequeña observación del primer cuerpo supremo legal creado en la historia de la humanidad; es decir que se debe regresar históricamente al año 1215, en donde a través de la Carta Magna del Rey Juan Sin Tierra, por primera de los barones exigen al rey Juan de Inglaterra que la única manera de que se creen impuestos sea a través de una ley y previa consulta y aprobación de los representantes, quienes están obligados a su pago.

Para que un impuesto sea legal se necesita que antes de su vigencia sea aprobado por el mismo pueblo quien es el que debe pagar dicho cuerpo legal (La Carta magna de 1215), el principio de legalidad, quedando enunciado en la cláusula XII, al prescribir:

---

<sup>7</sup> Sainz de Bujanda. **Hacienda y derecho**. Pág. 192.



“Ningún impuesto o contribución será aplicado a nuestro reino a menos que se fije por deliberación conjunta, excepto para rescatar a nuestra persona, para hacer caballero a nuestro hijo mayor y para casar por una sola vez a nuestra hija mayor y por esto se pagara únicamente una contribución razonable. Así se hará con respecto a contribuciones de la ciudad de Londres.”<sup>8</sup>

Luego en 1787, los Estados Unidos de América crearon su Constitución, siendo esta la primera ley fundamental en el sentido estricto moderno y en el artículo 1 sección 7 establecieron: “todos los proyectos de ley para crear recursos tendrían origen en la Cámara de Representantes” y otros de los cuerpos legales en contener este principio fue la Declaratoria de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, por lo que se proclamó en el Artículo 14 que “Los ciudadanos tienen derecho a comprobar por ellos mismos o por sus representantes la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, de vigilar su empleo, de determinar su monto, su asiento, su recaudación y su duración”.

Posteriormente dicho principio se ha incorporado a todas las Constituciones de los diversos países, incluyendo la Constitución de la República de Guatemala. En la actualidad nuestra Constitución establece en el Artículo 239 que para que un tributo sea constitucional es necesario que lo decreta el Congreso de la República, cumpliendo los requisitos establecidos para el procedimiento de sanción y promulgación de una ley.

---

<sup>8</sup> Curriel Villaseñor, Omar. **Principios tributarios**. Pág. 72.



El Licenciado Omar Curiel Villaseñor afirma que “El principio de legalidad establece que solamente las leyes serán fuente de obligaciones en materia tributaria, y por ningún motivo el Estado podrá imponer contribuciones que no encuentren un fundamento debido en ley.”<sup>9</sup>

Si bien es cierto lo que el licenciado curiel Villaseñor afirma, es necesario establecer que la ley debe de estar revestida de una serie de elementos que son necesarios para que el principio de legalidad se lleve a cabo, la Constitución Política de la República de Guatemala establece que para que el principio de legalidad en materia tributaria se de es necesario que el Congreso decrete la ley, pero imponiéndole al legislador ciertos elementos que debe tomar en cuenta, como la determinación de las bases de recaudación.

Es por ello que la importancia del principio de legalidad, en materia tributaria, se extiende no solo a que la ley contenga el tributo, sino a establecer además en una forma clara y precisa, todos los elementos que mantienen los supuestos de la relación tributaria conocidos en la tradición jurídico-fiscal como elementos de las contribuciones, constituyendo no solo una garantía formal sobre la legalidad impositiva, sino también un estricto apego a derecho por parte de la autoridad fiscal, imponiendo que el suero activo de la relación tributaria actúe con iniquidad, otorgándole a su vez al sujeto pasivo de la misma relación el elemento de publicidad, que le hace conocer la norma fiscal.

---

<sup>9</sup> Linares, Quintana. **Segundo tratado de la ciencia del derecho constitucional**. Pág. 95.



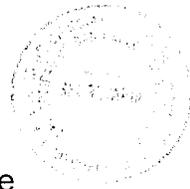
### **2.3.2. Principios Constitucionales que establecen límites materiales al poder tributario del estado**

Luego de analizar el principio de legalidad en materia tributaria, se ha concluido que los tributos deben estar contenidos en ley y que el único poder que puede crear los tributos es el Poder Legislativo, por lo que la expresión “No impuestos sin representación” (No taxation without representation) que fue plasmado en la Carta Magna de 1215 es la muestra mas clara de que deben ser aquellos a quienes se les obliga a contribuir, los que deben decidir y conocer las cargas a las que serán sometidas. Este precepto que es de gran importancia, ya se establecía desde tiempos de Roma, y consiste en que lo que a todos afecta, por todos debe ser aprobado.”<sup>10</sup>

### **2.3.3. Principio de capacidad de pago**

Actualmente nuestra legislación denomina este principio como capacidad contributiva o capacidad de pago y se encuentra contenido en la Constitución Política de la República en el primer párrafo del Artículo 243 que establece: “El sistema tributario debe de ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago”. Si bien es cierto la intención del legislador es poner un límite al poder tributario del Estado, no define el significado de capacidad de pago, dejando a criterio del legislador establecer que significado ha de otorgarle a tal precepto.

<sup>10</sup> Curriel Villaseñor, Omar. **Ob. Cit.** Pág. 73.



Si se entiende la capacidad de pago como un límite establecido constitucionalmente para evitar abuso por parte del Estado, así como la protección económica a favor de los contribuyentes es necesario establecer el vínculo existente entre la capacidad contributiva y la capacidad económica de los contribuyentes.

El concepto de capacidad contributiva, surge luego de que la doctrina desarrollara a través de la historia diversas teorías, entre las que se puede mencionar “La Teoría del Beneficio.”<sup>11</sup>

Que establece que la contraprestación que el contribuyente obtiene por su contribución debe ser la base de la cuantía de los tributos, sin embargo, esta teoría ha sido desechada porque este beneficio no se puede medir ya que se trata de servicios indivisibles luego se puede mencionar la “Teoría del Sacrificio”<sup>12</sup> que como su nombre lo indica concebía la cuantía que debía pagar el contribuyente como un sacrificio que este debía efectuar a favor del Estado esta teoría no contó con la aprobación de los diversos jurisconsultos que no se encontraban satisfechos con tal definición.

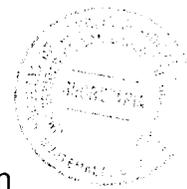
Posteriormente se efectuó la “Teoría de la Capacidad Contributiva”<sup>13</sup> que vincula la imposición tributaria con la aptitud económica del contribuyente, esta última es la teoría que más se acepta por los diversos juristas, a que lo que determina la capacidad individual de contribuir es el factor económico de cada individuo.

---

<sup>11</sup> Tarsitano, Alberto. **Estudios de derecho constitucional tributario**. Pág. 302.

<sup>12</sup> Tarsitano, Alberto. **Ob. Cit.** Pág. 302.

<sup>13</sup> Tarsitano, Alberto. **Ob. Cit.** Pág. 302.



Existe pues, un vínculo estrecho entre la capacidad de un individuo para contribuir con el gasto público y el factor económico que determina esa capacidad individual del contribuyente.

Existen ciertos criterios que deben ser de observancia general, para poder establecer la capacidad económica de cualquier contribuyente, estos criterios son: "El ingreso, el gasto y el patrimonio."<sup>14</sup> El ingreso es todo aquello que incrementa la esfera económica de cada individuo: el gasto son las disminuciones que dicha esfera sufra y del balance que quede de dicho incremento y de las diversas disminuciones se conforma el patrimonio, estos preceptos son el reflejo de la capacidad económica del contribuyente, y en ellos debe basarse el legislador para establecer la capacidad de pago.

Comprendiendo que la capacidad económica influencia en la capacidad contributiva, esta última la podremos definir como la aptitud de una persona para afrontar la carga tributaria, constituyendo el límite en relación con el contenido de la norma tributaria.

Este concepto se encuentra vinculado con la justicia distributiva, es decir, quien más tienen más debe de contribuir, ya que la carga le es menos gravosa, mientras el que menos tienen debe contribuir en una menor proporción porque es al que más le afecta la carga tributaria.

---

<sup>14</sup> Curriel Villaseñor, Omar. **Principios tributarios**. Pág. 83.



Nuestra Corte de constitucionalidad en sentencia del 28 de septiembre de 1995, estableció en relación con el principio de capacidad de pago lo siguiente: “Este principio tributario garantizado por la Constitución, debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe de ser mayor y, de esta forma, el sacrificio sea igual.

Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador, debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen, los gastos necesarios para poder producir renta.

El principio de capacidad de pago también tiene como presupuesto la personalización del mismo...” La Corte de Constitucionalidad considera que existe una igualdad distributiva al momento de aplicarse el principio de capacidad de pago, así mismo, esto significa la justa distribución de las cargas tributarias porque no todos los contribuyentes tienen las mismas condiciones para soportarlas y responder por el pago del tributo observa el fenómeno existente entre el vínculo de la capacidad de pago y la capacidad económica que posee el contribuyente, y evitar que con ello el fisco grave la mayor parte o la totalidad de las rentas de los contribuyentes.



#### 2.3.4. Principio de la no confiscatoriedad de los tributos

Uno de los juristas expertos en esta materia define a la confiscación como “El apoderamiento de todos los bienes de una persona o de una parte sustancial o importante de ellos, los que en virtud del acto de confiscación pasan a poder de quien los realiza.”<sup>15</sup>

Cuando una persona pierde parte o todo su patrimonio por disposición arbitraria de otra quien por medios coactivos lo desplaza de su propiedad, causando un detrimento en su patrimonio, es víctima de confiscación, aunque se encuentre infundada en ley.

La confiscación no es aceptada en nuestra legislación, ya que en la Constitución Política de Guatemala en el Artículo 243 regula que las situaciones que derivadas de una actitud arbitraria viole el derecho de propiedad privada de los contribuyentes, o le cause un daño irreparable en su patrimonio, y por ello expresamente establece que se prohíben los tributos confiscatorios.

Es de suma importancia establecer que el principio constitucional de no confiscatoriedad y el derecho también constitucional de propiedad privada se enlazan, tratando en todo momento de evitar que exista un abuso de autoridad, que trasgreda el derecho patrimonial de los contribuyentes.

<sup>15</sup> Escola, Héctor Jorge. **Compendio de derecho administrativo**. Pág. 1099.



A pesar de lo anteriormente expuesto, resulta un hecho innegable, que la propiedad privada de cada contribuyente se ve afectada en todo momento por la sanción de los diversos tributos, sin que por ello los tributos sean inconstitucionales. Se debe pues establecer que, solo cuando la pretensión del tributo es de tal magnitud que pasa de un plano normal a un plano excesivo, el tributo se transforma de un cobro lícito a un despojo y es allí en donde se manifiesta la confiscación de bienes del contribuyente.

Es por esta razón que nuestra Constitución prohíbe los tributos confiscatorios, ya que de no existir esta prohibición podría existir la confiscación de bienes de los contribuyentes por parte del Estado por medio de los tributos, y se viola el precepto constitucional de propiedad privada contenido en el Artículo 39 de la Carta Magna.

### **2.3.5. Principio de doble o múltiple tributación**

Respecto a este principio se establece que hay doble imposición interna cuando “un mismo contribuyente está sometido al pago de más de un impuesto, de igual naturaleza, por el mismo hecho imponible y por idéntico periodo, aplicado por más de un ente político, que tenga el correspondiente poder originario para crearlos.”<sup>16</sup>

A su vez se hace la distinción de la doble imposición con la múltiple imposición interna, de la que se ha dicho que para producirse.

<sup>16</sup> Luqui, Juan Carlos. **La obligación tributaria**. Pág. 166.



“Debe de haber más de un impuesto y por igual periodo, pero esta vez uno solo es el ente político con el respectivo poder originario. Estos impuestos afectaran al mismo sujeto, pero ni son de la misma naturaleza ni se han de exigir por el mismo hecho imponible.”<sup>17</sup>

Luego de exponer doctrinariamente ciertas definiciones que la doctrina ha establecido, se hace necesario plasmar el concepto que nuestra Constitución recoge, analizando si nuestro legisladores al crear la norma hicieron una distinción entre cada uno de los conceptos anteriormente definidos separándolos en la normativa legal, o por el contrario han definido dichos preceptos como un único concepto y, por lo tanto, no existe distinción alguna entre la doble y múltiple tributación.

Nuestra Constitución en su Artículo 243 establece que “Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna”, y confiriéndonos el significado de doble o múltiple tributación estableció lo siguiente: “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 periodo de imposición”, al parecer el legislador hace una pequeña diferencia cuando establece que hay doble o múltiple tributación, es decir, que la letra o que separa ambas palabras en la oración es utilizada por el legislador como una disyuntiva, haciéndonos suponer que se han separado ambos preceptos, estableciendo por ello dos supuestos distintos.

---

<sup>17</sup> Luqui, Juan Carlos. **Ob. Cit.** Pág. 167.



Sin embargo en la definición de dichos preceptos distintos, el legislador los aprecia como de igual contenido y, por lo tanto, ambos son prohibidos en nuestra legislación. En lo que respecta a la superposición interna hemos de decir que si bien no lo nomina como tal, en nuestra legislación, al momento de definir la doble o múltiple tributación, nuestro legislado ha incluido los mismos elementos que hacen que prohíba su existencia y como consecuencia su aplicación.

De las definiciones que se han mencionado, se debe desprender una serie de elementos que se hacen necesarios para que la doble o la múltiple tributación se manifiesten, y se pueda atacar la inconstitucionalidad de los mismos.

Como primer punto se debe establecer la coexistencia de dos o más tributos, que posean el mismo hecho generador, es decir, que el supuesto que se contiene en la norma sea el mismo y no basta con que sea el mismo, debe ser atribuido al mismo sujeto pasivo, si no existe el mismo supuesto que deba ser soportado por el mismo contribuyente, entonces no se cumple con el requisito contenido en la norma del Artículo 243 de la Constitución y, por lo tanto, el tributo no será inconstitucional.

Como segundo punto se ha de apreciar si es el mismo sujeto pasivo, quien debe soportar la carga tributaria debe pagar dos o más veces por dicho tributo y si el mismo es impuesto por uno o más sujetos con poder tributario y finalmente debe ser pagado.



### 2.3.6. Principio de igualdad

Como lo establece la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 4: “En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos.”

Respecto al principio de igualdad en materia tributaria la doctrina determina lo siguiente: “La igualdad de los contribuyentes frente a una ley no es una igualdad matemática que supondría una imposición aritmética, igual en su cantidad para cada uno de los habitantes sino en la igualdad en cuanto al tratamiento en situaciones o circunstancias iguales.”<sup>18</sup>

Por lo tanto, esta garantía constituye una defensa para el contribuyente cuando éste lo considere como una discriminación y que no se funde en una capacidad contributiva diferente, postura sobre la cual también se ha manifestado la Corte de Constitucionalidad.

---

<sup>18</sup> Santiago de León. Erick Gustavo. **Derecho Tributario**. Pág. 25.



## CAPÍTULO III

### 3. El tributo

El tributo esta constituido por ingresos de carácter público, los que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente, en base al *Imperium* del que goza el Estado; mencionadas prestaciones son exigidas por la administración pública como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la ley vincule en el deber de contribuir. Su fin primordial es el de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público, sin perjuicio de su posibilidad de vinculación a otro tipo de fines.

#### 3.1. Aspectos históricos

Los tributos son tan antiguos como el hombre, su origen se remonta a los albores de la humanidad y su aparición obedece a la religión y en algunas ocasiones a la guerra y el pillaje. El aspecto religioso, es al parecer, el más remoto de los orígenes de los tributos, sus motivaciones no son otras que la necesidad del hombre paleolítico de atenuar sus temores, calmar a los dioses o manifestarle su agradecimiento mediante ofrendas en especie y sacrificios de seres humanos o animales.

En las diferentes organizaciones sociales de la antigüedad, surge la clase sacerdotal y cada uno de sus miembros no trabajaba como el resto del grupo. Los sacerdotes vivían de las ofrendas que el pueblo hacía a sus divinidades.



Al evolucionar la sociedad, dichas ofrendas se tornaron obligatorias y la clase sacerdotal se volvió fuerte y poderosa, llegando a ser la principal latifundista del mundo medieval.

Las tribus fuertes vencían a las débiles, sus prisioneros eran tomados como esclavos, se apropiaban de sus ganados y demás bienes, hasta llegar a convertir tal medio en una gran industria dando como consecuencia el pago del tributo por parte de los vencidos.

En la edad antigua, principalmente en el pueblo hebreo a lo largo de su historia religiosa, mantenían como lema que cuando se acercaran a una ciudad para combatirla, primero debían intimarle la paz; y si los habitantes de la ciudad respondían paz, y permitían la entrada, todo el pueblo se convertía en tributario y le servía.

Al evolucionar los grupos sociales, también evolucionó la guerra tornándose cada vez más cruenta; los guerreros primitivos se organizaron en poderosos ejércitos, el botín de guerra se repartía entre el ejército y el monarca.

Por lo anterior, en la historia antigua abundan las referencias de guerras, saqueos de los ganados y cosechas de poblados, dominación de tribus y, los vencidos pagaban el tributo a los vencedores. Fue así como Saúl, David y Salomón construyeron un vasto imperio entre el río Éufrates y el Mar Rojo. Una forma de pagar los tributos era con trabajo en las canteras y bosques, de donde obtenían y movilizaban materiales para las obras públicas, como por ejemplo para la construcción del templo de Jerusalén.



Salomón dividió a su reino en doce partes para que cada una le tributara el mantenimiento suyo y el de su familia durante un mes, además de otros impuestos. A los pueblos sometidos les imponía fuertes tributos y derechos de pasaje a las caravanas.

El imperio egipcio se formó a partir de dos grandes reinos de la antigüedad el Alto y el Bajo Egipto. Allí se tenía una clara división de clases sociales, los funcionarios reales nombrados por el Faraón, se encargaban de cobrar los impuestos y vigilar las tareas agrícolas así como el manejo de los ejércitos. Los sacerdotes, era una clase privilegiada que tenían sus propias instituciones tributarias y ejercían gran influencia sobre el Faraón. Estaban además los militares, quienes hacían la guerra, recogían y repartían el botín y sometían a los vencidos para que sirvieran y tributaran al Faraón.

Los egipcios llevaban un sistema de contabilidad pública para registrar, controlar y vigilar los recaudos de impuestos, según consta en papiros que datan de 3,600 años a.

C. Los sacerdotes y los funcionarios reales no pagaban impuestos; llegó un momento en que se declararon clases autónomas y los sacerdotes conformaron bajo su mando a los ejércitos mercenarios que tampoco pagaban impuestos. El imperio del Faraón se derrumbaba porque ya no podía cobrar impuestos.

Dentro de las civilizaciones más importantes de la antigüedad están los griegos, que fueron los creadores de la ciudad, estado o polis. El tesoro público era manejado por la aristocracia cuyo jefe era llamado arconte quien tenía auxiliares encargados de recaudar los impuestos, lo cual data del siglo X A.C.



En Esparta, los campesinos, comerciantes e industriales, eran los únicos que iban a la guerra y pagaban impuestos; a éstos se les denominó periecos (contribuyentes). La sociedad romana, se basó en las instituciones griegas y etruscas, de cuyos pueblos tomó la cultura y la organización social, entre ellas, las instituciones tributarias, especialmente después de dominar a los griegos.

Concluimos entonces que fue en esta parte de la historia del hombre, donde el tributo cobró gran importancia para los pueblos guerreros y para el derecho tributario dejó como legado la aparición de lo que hasta hoy sigue siendo en los países de América Latina y muchos del viejo continente el impuesto sobre la renta.

En el periodo de la edad media, el cual data desde la caída del imperio romano, hasta el año 476 D.C., surgió el cristianismo en el continente asiático y trajo consigo el desarrollo del mundo occidental.

En esta parte de la historia se dio lo que es conocido como el feudalismo y que más que una época de la humanidad, es un modo de producción, un sistema económico de la edad media. Su sistema económico se basaba en la agricultura, actividad comercial escasa y de limitada circulación monetaria. Los pueblos asiáticos y europeos se acogieron a su propia geografía y, en el caso europeo, se generaron guerras entre diferentes señores feudales, quienes armados y poderosos sometían a los campesinos y les imponían onerosos tributos a cambio de su seguridad; a su vez, estos señores feudales reconocían a un rey nominal y por ello pagaban su propio impuesto, por lo que crearon una gama de impuestos.



Había un impuesto por la entrada y salida de mercancías, otro por el almacenaje, otro más por las ventas y otro denominado de casilla. No había oposición a estas tasas porque eran bien conocidas, fijas y no muy exorbitantes.

Así durante la edad media, los impuestos se estructuraron en capitaciones (valor del impuesto dividido entre el número de jefes de familia) e impuestos territoriales.

Los señores feudales cobraban derechos de circulación de las personas y cosas a través de su territorio, impuesto sobre la transmisión de la propiedad y también sobre las sucesiones.

En Inglaterra, en 1215 se firmó la Carta Magna, en la cual se estipuló el tributo que debían pagar los nobles de la ciudad de Londres bajo el principio de no tributación sin representación (no taxation without representation). Además, se establecían los tributos a pagar por los vasallos y sus herederos, el dinero que la corona podía tomar de los menores de edad, de viudas y finalmente las multas pagaderas por las infracciones establecidas.

En Francia, en el siglo XIII, especialmente en las provincias situadas al norte del país, se tenía un viejo impuesto feudal aplicable a la renta presunta, bajo el nombre de la taille, cuyo significado es tajo, vocablo que provenía del procedimiento utilizado para comprobar el pago del tributo, consistente en tomar un trozo largo de madera y tajarlo en dos partes en sentido longitudinal, una para el recaudador y otra para el contribuyente.



Del otro lado, en España, donde no se presentó un verdadero sistema feudal, en sus antiguos reinos españoles de León y Castilla, los derechos aduaneros se denominaban de puertos secos o de puertos mojados, según fueran percibidos por las aduanas terrestres o por las situadas en los puertos marítimos.

En el reino de Castilla hacia 1342, durante el reinado de Alfonso XI se introdujo un impuesto al consumo o generalizado a las ventas, bajo el nombre de alcabala. Esta figura se exporta a otros reinos de Europa y luego a América. A finales de esta era de la humanidad, los impuestos más organizados eran los de Italia, basados en el patrimonio, impuesto saladino (aplicado al comercio de la sal) y derechos aduaneros, entre otros.

Durante la edad moderna, la cual se considera data desde la caída de Constantinopla en 1453 hasta la Revolución Francesa en 1789; conviene precisar que en Europa, no se presentaron mayores desarrollos en materia tributaria durante este período, debido en buena medida a que vivieron de los recursos provenientes de las colonias y del desarrollo comercial que originaban importantes recaudaciones por concepto de las rentas aduaneras; es decir, los tributos que imponían a los productos objeto de comercio con los pueblos de ultramar.

Si se da un repaso a la historia de la humanidad, se encuentra que la mayoría de los países europeos tenían colonias no solamente en América sino en otros continentes, y de la explotación de estos pueblos obtenían altos ingresos, por lo que imponer un nuevo tributo en ese momento no era necesario pues contaban con recursos suficientes para el sostenimiento de la monarquía.



### 3.2. Definición

Si bien, no existe una teoría general de la tributación, avalada universalmente por todos los autores, la doctrina italiana y alemana han tratado de hacerlo satisfactoriamente.

Sin embargo, la doctrina contractual lo equiparaba a un contrato bilateral entre el Estado y los particulares, donde el primero proporcionaría servicios públicos y los otros los medios pecuniarios para proveer de recursos, para que así el Estado cumpliera su función.

La doctrina publicista aparece en Alemania e Italia vinculada con la teoría orgánica del Estado y en donde se explica el tributo como una obligación unilateral, impuesta coercitivamente por el Estado en virtud de su derecho de soberanía o del poder imperio, tal cual lo acepta la doctrina moderna del derecho financiero.

Griziotti intenta conciliar las doctrinas contractualista y publicista admitiendo el elemento unilateral del tributo como consecuencia de la soberanía del Estado y lo complementa con el consentimiento del contribuyente, manifestado desde el momento que los contribuyentes con derecho a voto eligen y delegan esa función en ellos.

Como fundamento legal del concepto tributo citamos el Artículo 9 del Código Tributario, el cual como norma general de la tributación dentro de la legislación guatemalteca aporta una definición del concepto, estableciendo que:



“Los 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.”

Al desglosar la definición aportada por este cuerpo legal, se puede anotar que es una prestación que el Estado exige. Sin embargo, esta exigencia no debe tomarse como una arbitrariedad del Estado hacia los contribuyentes; pues como anoté anteriormente, son varios los principios que sustentan al derecho tributario, y que por ende las normas tributarias deben acogerse a ellos. Estos principios plasmados en la ley fundamental, constituyen una garantía protectora para los contribuyentes.

El objeto del tributo, atendiendo a lo que establece la definición relacionada, es obtener recursos, y como se estableció anteriormente el tributo constituye el medio más importante de que dispone el Estado para agenciarse de recursos económicos y así cumplir con la realización de su fin.

Muchas definiciones existen en cuanto al concepto tributo a continuación exponemos algunas: “El tributo es el pago obligatorio que todo ciudadano debe realizar hacia el fisco, para lo cual recibe algunos beneficios indirectos, pero su finalidad es el sostenimiento del funcionamiento del Estado.” De las definiciones anotadas, podemos concluir que el tributo es un poder-deber del Estado para contribuir de forma proporcional al sostenimiento del Estado, para que éste pueda agenciarse de recursos y así cumplir con su fin, consistente básicamente en la prestación de servicios públicos a la población y satisfacer necesidades básicas.



Manuel Ossorio define al tributo como: “Un gravamen, carga, contribución que se realiza a favor del fisco.”<sup>19</sup>

### 3.3. Clasificación

La clasificación legal que del tributo hace el Código Tributario, en el Artículo 10, es de la siguiente forma: “Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejora.” Doctrinariamente se agregan las tasas como una especie de tributo, situación que dentro de la legislación guatemalteca no es adoptada, puesto que como anotamos anteriormente el Código Tributario como norma general se delimita a las ya establecidas.

#### 3.3.1. Impuesto

De acuerdo a lo establecido en el Código Tributario en el Artículo 11, establece que el impuesto: “Es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.”

La doctrina, acertadamente, define impuesto de la siguiente manera: “Los tributos de carácter ordinario o extraordinario decretados por el Congreso de la República de Guatemala, con el objeto de que el Estado pueda recaudar los recursos públicos necesarios y así cumplir con sus obligaciones frente a sus habitantes.”<sup>20</sup>

<sup>19</sup> Ossorio, Manuel. **Ob. Cit.** Pág. 765.

<sup>20</sup> Santiago de León, Erick Gustavo. **Derecho financiero.** Pág. 129.



De forma clara y precisa defino impuesto de la siguiente forma: prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud de su poder imperio y de hechos imponibles a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley.

### **3.3.2. Arbitrios**

Son los medios de que se valen las municipalidades para obtener recursos y satisfacer necesidades propias; y los cuales tienen las características de ser pagados siempre en dinero, son obligatorios como cualquier otro tributo, de acuerdo a la ley, por el principio de legalidad.

En el caso de Guatemala, el arbitrio más conocido es el boleto de ornato, el cual cada municipalidad cobra a sus vecinos cada inicio de año y que como su nombre lo indica, los recursos obtenidos de este arbitrio deben ser utilizados para el ornato del municipio, tal y como se establece en el Decreto número 121-96 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Arbitrio de Ornato Municipal.

### **3.3.3. Contribuciones especiales y contribuciones por mejoras**

Por su fisonomía jurídica se ubican en situación intermedia entre los impuestos y las tasas, esta categoría comprende gravámenes de distinta naturaleza. Es la prestación aquella contribución obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado.



Según esta definición, las contribuciones especiales adquieren mayor amplitud que la que le reconocen ciertos doctrinarios, que la limitan a la llamada contribución por mejoras, por considerar que son gravámenes generales incluidos en esta categoría y que constituyen verdaderos impuestos. Otros incorporan también las prestaciones debidas por la posesión de cosas o el ejercicio de actividades que exigen una erogación o mayores gastos estatales, como en el caso de utilización de caminos públicos

Giulliani Fonrouge incluye no sólo las contribuciones relacionadas con la valorización de la propiedad sino también las de seguridad social y las vinculadas con fines de regulación económica o profesional.

Según esta amplia interpretación, el concepto de contribución especial incluye la contribución por mejoras para valorización inmobiliaria a consecuencia de obras públicas, gravámenes de peaje por utilización de vías de comunicación (caminos, puentes, túneles, canales), algunos tributos sobre vehículos motorizados y diversas contribuciones que suelen llamarse parafiscales, destinadas a financiar la seguridad social, la regulación económica (juntas reguladoras, cámaras compensadoras, entre otras), actividades de puerto, etcétera.

De conformidad con lo que establece el Código Tributario al respecto, el Artículo 13 regula que: “Las contribuciones especiales y las contribuciones por mejora, son el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales y como límite individual para el contribuyente.



### 3.3.4. Tasas

Esta categoría tributaria que para algunos no entra dentro de la clasificación de los tributos y como en el caso de la legislación guatemalteca, en virtud que dentro de la clasificación que se hace tanto en la Constitución Política de la República de Guatemala como ley fundamental, así como en el Código Tributario, no está contemplada la tasa como un tributo, pero ésta también se deriva del poder imperio del Estado, con una estructura jurídica análoga al impuesto y del cual se diferencia únicamente por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que en este caso consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado.

Así, podemos definir a la tasa como la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado, se espera obtener una retribución. La tasa es una figura que presupone la existencia de una actividad administrativa, la cual puede ser la prestación de un servicio, autorización para ocupar una vivienda o alguna autorización para usar las aguas.

Aquí se destaca especialmente el carácter obligatorio de la tasa; que no es una prestación voluntaria o facultativa ya que lleva siempre implícita la coerción y la compulsión hacia el responsable, pues desde el momento que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, éste no puede rehusar el pago aun cuando no haga uso de aquél, porque los servicios tienen en mira el interés general aunque puedan concernir especialmente a una persona determinada.



Hay que tomar en cuenta, que todos los servicios estatales son de interés general. Por eso, no puede decirse que el fundamento de la tasa consista en un servicio prestado a favor del obligado ni en la utilidad o beneficio que le reporte, porque no siempre hay una ventaja individual.

Si bien, no existe una diferencia sustancial entre el impuesto y tasa, ya que son afines jurídicamente, es difícil establecer la distinción entre tasa y los ingresos de derecho privado.

Tomando en cuenta que la polémica que suscita este tema escapa a los fines de este trabajo se puede resumir que, en la actualidad no puede fundarse la distinción en los fines tenidos en mira por el Estado al organizar los servicios, máxime cuando resulta difícil la frontera entre actividad pública y privada en las nuevas modalidades de acción financiera del Estado.

Giulliani Fonrouge coincide con Giannini en lo siguiente: “el mejor criterio de diferenciación radica en la naturaleza de la relación entre el organismo público y el usuario del servicio o la persona a quien interesa la actividad y que en ese sentido debe analizarse si hay de por medio una relación contractual (pago fundado en la voluntad de las partes) o una relación legal (pago por mandato de la ley, independientemente de la voluntad individual). Si la relación es contractual habrá ingreso de derecho privado; si es legal será tasa.”<sup>21</sup> Es así como constituye una obligación del contribuyente por la prestación de un servicio público.

---

<sup>21</sup> Giuliani, Fonrouge. **Ob. Cit.** Pág. 29.



### **3.4. Elementos del tributo**

Todos los tributos, no importando su especie deben de contemplar los siguientes:

#### **3.4.1. Sujeto**

Siempre el sujeto activo de la relación jurídico tributaria es el Estado, pues es éste quien recauda el tributo, y quien impone la obligación de contribuir, pero más allá de esto, debe contemplar a quién va dirigido, quién es el sujeto obligado a contribuir con el fisco, a este sujeto se le denomina como sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria.

#### **3.4.2. Objeto**

Se refiere a la materia imponible que utiliza para determinar el tributo, y lo constituye la riqueza que sirve para medir cuanto se puede contribuir en concepto de un tributo en particular.<sup>22</sup>

#### **3.4.3. Base imponible**

Es de carácter cuantitativa, por lo tanto se define como la cantidad sobre la cual recae la obligación de contribuir, de acuerdo a la declaración del contribuyente, constituyendo así la cantidad gravada y sobre la cual se debe calcular el impuesto a pagar.

---

<sup>22</sup> Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. **Fundamentos financieros y finanzas públicas**. Tomo I. Pág. 126.



#### **3.4.4. Hecho generador**

De acuerdo a lo regulado por el Código Tributario en el Artículo 31, el hecho generador está constituido por el presupuesto establecido en la norma jurídica para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. Por lo que resulta ser un acontecimiento tipificado en la norma jurídica y que al momento que éste se verifique, trae como consecuencia la obligación de pagar determinado tributo.

#### **3.4.5. Tipo impositivo**

Cada norma de carácter tributario debe regular este elemento, puesto que de éste depende con cuanto se debe contribuir al fisco, generalmente el tipo impositivo está regulado en porcentajes, tal es el caso del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en el cual el tipo impositivo resulta ser el doce por ciento (12%), por tanto a la base imponible se le aplica el tipo impositivo establecido en la norma jurídica para determinar la cantidad que el contribuyente debe enterar al fisco.

De esta cuenta el derecho tributario como rama autónoma del derecho posee características peculiares que se deben tener presentes al momento de interpretar y aplicar estas normas, puesto que además de ser la rama que estudia la institución por medio de la cual se agencia el Estado de recursos, como es el tributo, también se debe tomar en cuenta la economía del contribuyente, ya que uno de los pilares fundamentales del derecho tributario son los principios que los inspiran y dentro de los cuales se ubica el principio de capacidad de pago.



### 3.5. Sistema tributario

La estructura tributaria puede examinarse en su aspecto estático y en su aspecto dinámico. La estructura tributaria, en su aspecto estático observaremos las características del sistema y las relaciones que se constituyen entre los impuestos.

La primera característica del sistema, se refiere a las relaciones generales del mismo, tanto internas, o sea, operadas entre los distintos gravámenes; como externas; es decir, las que se constituyen entre aquéllas y el sistema económico, que se establecen como consecuencia de la finalidad perseguida con la imposición.

La segunda categoría, las relaciones que se constituyen entre los impuestos; comprende aquellas relaciones internas del sistema que, siendo de por sí previsibles, se establecen más o menos permanentemente en función de las características de los tributos y cuyos efectos se reputan favorables o desfavorables a la imposición.

“El estudio de un sistema tributario tiene por objeto examinar el conjunto de tributos de un determinado Estado como objeto unitario de conocimiento, al efecto, lo que se busca es hacer una exposición de los distintos tipos de tributos que se encuentran vigentes en una época en particular para determinar si en conjunto configuran el ideal tributario de un país.”<sup>23</sup>

---

<sup>23</sup> Bermejo Quiñonez, Luis Pedro. **Ineficacia de un régimen progresivo obligatorio que grave la renta de personas en relación de dependencia en un sistema tributario como el guatemalteco.** Pág. 19.



El sistema tributario está constituido por el conjunto de tributos vigentes en un país en determinada época. Por ello, para establecer cuál es el sistema fiscal de un país determinado, se debe ubicar en un momento también determinado, puesto que, como se ha afirmado, los sistemas tributarios no son estáticos, sino que por el contrario son altamente dinámicos. De esa cuenta el estudio de los sistemas fiscales tiene dos limitaciones principales:

- Espacial: éste comprende el ámbito territorial de un Estado soberano;
- 
- Temporal: comprende un período de tiempo determinado dentro de la historia de ese Estado soberano.

Como anotamos anteriormente, los sistemas tributarios están integrados con los variados impuestos que cada país adopta, según su género de producción, su naturaleza geográfica, su forma política, sus necesidades, sus tradiciones; y se ha afirmado que no es posible, por ello, establecer un sistema tributario ideal o modelo para todos los países ni para un país determinado. Por otro parte, en cada Estado se encuentran vigentes una gama de tributos, que pueden obedecer a cualquiera de las calificaciones que hemos detallado.

Toda esta gama de tributos debe tener su origen en la ley, en virtud del principio de legalidad. Ahora bien, ese aparente caos tributario, régimen para unos, sistema para otros, tiene cierto orden y cierta armonía que los estudiosos del derecho tributario han distinguido en dos tipos.



El racional cuando es el legislador quien crea deliberadamente la armonía entre los objetivos que se persigue y los medios empleados, y el histórico, cuando tal armonía se produce sola, por espontaneidad de la evolución histórica.

Este hecho ha sido puesto de manifiesto por un estudioso del tema, al explicar que: “Por más tosca y primitiva que sea la hacienda de un país, siempre existe cierta armonía entre los diversos impuestos.”<sup>24</sup>

Por otra parte existe, en todos los gobiernos y por razones de recaudación, una tendencia hacia el perfeccionamiento de los instrumentos tributarios, como fenómeno constante y universal, por lo que, ambos elementos mencionados, el racional y el histórico, van a estar actuando en todas las estructuras fiscales, debiendo dejar establecido en qué medida cada uno de ellos realiza su respectivo aporte.

### **3.6. Sistema tributario guatemalteco**

La Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 243, establece que el sistema tributario debe ser justo y equitativo, por lo que el sistema está o debe estar basado en los principios de equidad y justicia.

Por otra parte, en el sistema guatemalteco, se manifiesta un sistema de impuesto progresivo en el que la relación de cuantía del impuesto, respecto al valor de la riqueza gravada, aumenta a medida que aumenta el valor de ésta y se puede decir que:

---

<sup>24</sup> Sainz de Bujanda, Fernando. **Ob. Cit.** Pág. 33.



El impuesto es progresivo cuando la base imponible también aumenta la parte alícuota en la que el contribuyente debe colaborar con el funcionamiento del Estado, en la medida que aumenta la riqueza del contribuyente.

Es por ello que la palabra sistema se define como un conjunto de reglas o principios sobre una materia racionalmente enlazados entre si; es por ello que el Estado debe crear reglas tributarias racionales, estratégicas y simples, para que el contribuyente pueda comprenderlas y realizar su contribución sin tanto formalismo, reglas basadas en principios constitucionales, toda vez que estos son la base total de una nación.





## CAPÍTULO IV

### 4. La municipalidad

Es una institución pública, según la Constitución Política de la República de Guatemala, la que esta representada por un alcalde, compuesta por síndicos y concejales; quienes administran los intereses de un municipio, siendo el municipio un conjunto de habitantes de un mismo término jurisdiccional, regido por un ayuntamiento encargado de velar por los intereses de los habitantes que están bajo su jurisdicción y competencia. La municipalidad es el ente del Estado responsable del gobierno del municipio, es decir, no depende del gobierno central.

#### 4.1. Definición

Uno de los tratadistas mas importantes en el medio expone la siguiente acepción de municipalidad: "Municipio, en algunos países de América, la casa consistorial."<sup>25</sup>

También expone respecto al municipio lo siguiente: "llamado municipalidad, es jurídicamente, una persona de Derecho Público, constituida por una comunidad humana, asentada en un territorio determinado, que administra sus propios y particulares intereses, y que depende siempre, en mayor o menor grado, de una entidad publica superior, el Estado provincial o nacional."<sup>26</sup>

<sup>25</sup> Ossorio, Manuel. **Ob. Cit.** Pág. 474.

<sup>26</sup> Ossorio, Manuel. **Ob. Cit.** Pág. 474.



## 4.2. Autonomía municipal

El Artículo 253 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece que: “Los municipios de la República de Guatemala, son instituciones autónomas. Entre otras funciones les corresponde: a). elegir a sus propias autoridades: b). obtener y disponer de sus recursos: y c). atender los servicios públicos locales, el ordenamiento territorial de su jurisdicción y el cumplimiento de sus fines propios. Para los efectos correspondientes emitirán las ordenanzas y reglamentos respectivos.”

La autonomía municipal, se constitucionalizo desde el año 1945 dentro de los límites administrativos. Por lo tanto, no comprende la competencia de dictar leyes. La Constitución faculta a los municipios a emitir reglamentos.

El Artículo 3 del Código Municipal establece: “Autonomía. En ejercicio de la autonomía que la Constitución política de la Republica garantiza al municipio, este elige a sus autoridades y ejerce por medio de ellas, el gobierno y la administración de sus intereses, obtiene y dispone de sus recursos patrimoniales, atiende los servicios públicos locales, el ordenamiento territorial de su jurisdicción, su fortalecimiento económico y la emisión de sus ordenanzas y reglamentos.

Para el cumplimiento de los fines que le son inherentes coordinara sus políticas con las políticas generales del estado y en su caso, con la política especial del ramo al que corresponda. Ninguna ley o disposición legal podrá contratar, disminuir o tergiversar la autonomía municipal en la Constitución Política de la República de Guatemala.”



El texto legal citado preceptúa en su Artículo 7 que: “El municipio en el sistema jurídico. El municipio, como institución autónoma de derecho público, tiene personalidad jurídica y capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones, y en general para el cumplimiento de sus fines en los términos legalmente establecidos, y de conformidad con sus características multiétnicas, pluriculturales y multilingües. Su representación la ejercen los órganos determinados en este código.”

Así también la misma ley en su Artículo 34, desarrolla la norma constitucional, facultando al Consejo Municipal a emitir su propio reglamento interno de organización y funcionamiento de sus oficinas, y el reglamento de personal y otras disposiciones, para la buena marcha de la administración municipal.

La existencia jurídica de la autonomía municipal requiere de 3 elementos, siendo los siguientes:

- La elección de autoridades municipales;
- La administración propia del municipio;
- Patrimonio y finanzas públicas.

El constitucionalismo apoya la autonomía municipal, exigiendo su establecimiento y regulación en la Constitución Política de la República de Guatemala, como único medio real e idóneo para garantizar su estabilidad jurídica.



### **4.3. Representación del municipio**

La representación del municipio, se determina del contenido del Artículo 52 del Código Municipal, el cual establece: “Representación municipal.

El alcalde representa a la municipalidad y al municipio: es el personero legal de la misma, sin perjuicio de la representación judicial que se le atribuye al sindico: es el jefe del órgano ejecutivo del gobierno municipal: miembro del Consejo Departamental de Desarrollo respectivo y presidente del Consejo Municipal de Desarrollo.”

### **4.4. La entidades territoriales de cada municipalidad**

La municipalidad debe contribuir al desarrollo económico del municipio, para mejorar el nivel de vida de la población. Su función es ser promotora, facilitadora y reguladora de la integralidad del desarrollo.

Es la responsable de las políticas públicas municipales y de generar condiciones favorables para el desarrollo productivo en el municipio. Esto implica el mejoramiento de los ingresos de sus habitantes así como de su nivel de vida.

### **4.5. La autoridad municipal**

Los municipios se fundamentan en la autoridad municipal, una autoridad proveniente de la elección libre y directa de los vecinos.



El gobierno municipal es ejercido por un Concejo Municipal, el cual según la doctrina está integrado así: “Alcalde, los Síndicos y Concejales, los que son electos directamente por sufragio universal y secreto para un periodo de cuatro años, pudiendo ser reelectos.”<sup>27</sup>

Existe gran importancia en la elección de las autoridades municipales, que se ha llegado a enunciar que si no se elige a las autoridades, el municipio es jurídicamente inexistente.

Es necesario analizar el Artículo 3 del Código Municipal, en relación a la autoridad municipal, y para ello es imperante plasmar lo que regula en su parte conducente: “Autonomía. En ejercicio de la autonomía que la Constitución Política de la Republica garantiza al municipio, este elige a sus autoridades y ejerce por medio de ellas, el gobierno y la administración de sus intereses,...”

El Artículo 9 del texto legal citado preceptúa: “del concejo y gobierno municipal. El consejo municipal es el órgano colegiado superior de deliberación y de decisión de los asuntos municipales cuyos miembros son solidaria y mancomunadamente responsables por la toma de decisiones y tiene su sede en la cabecera de la circunscripción municipal. El gobierno municipal corresponde al concejo municipal, el cual es responsable de ejercer la autonomía del municipio. Se integra por el alcalde, los síndicos y los concejales, todos electos directa y popularmente en cada municipio de conformidad con la ley de la materia.

---

<sup>27</sup> Calderón, Hugo. **Derecho administrativo II**. Pág. 132.



El alcalde es el encargado de ejecutar y dar seguimiento a las políticas, planes, programas y proyectos autorizados por el Concejo Municipal.”

El Artículo 33 del mismo texto legal preceptúa: “Gobierno del municipio. Corresponde con exclusividad al Concejo Municipal el ejercicio del gobierno del municipio, velar por la integridad de su patrimonio, garantizar sus intereses con base en los valores, cultura y necesidades planteadas por los vecinos, conforme a la disponibilidad de recursos.”

#### **4.6. Servicios que competen a los municipios**

Corresponden al campo de acción natural del gobierno municipal. Son tareas, son servicios que atañen en forma exclusiva al municipio. Cabe destacar:

- Alumbrado Público;
- Construcción, remozamiento y mantenimiento de parques, jardines, áreas verdes y lugares de recreación;
- Construcción y mantenimiento de caminos rurales y vías públicas urbanas dentro de su jurisdicción territorial;
- Proveer servicio de agua potable domiciliar;
- Alcantarillado;
- Licencias de construcción de obras públicas o privadas;
- Recolección, tratamiento y disposición final de desechos sólidos;
- Administración de Mercados;
- Transporte de pasajeros y carga y sus terminales.



Además de los servicios relacionados anteriormente, las municipalidades, deben cumplir con otras tareas como el ordenamiento territorial control del tránsito, etc.

#### **4.7. El ordenamiento territorial y el desarrollo integral**

Siendo la municipalidad por mandato constitucional, quien debe velar por el ordenamiento territorial, lo es también que la importancia de su existencia radica estrecha relación con el municipio, como parte fundamental de la organización territorial.

Montano señala que: “La importancia del municipio radica en la necesidad de descentralizar la administración pública, de tal manera que esta pueda ejercer sus atribuciones en forma eficaz, en beneficio de los habitantes.”<sup>28</sup>

Es vecino la persona que tiene residencia continua por más de un año en una circunscripción municipal o quien, allí mismo, tiene el asiento principal de sus negocios o intereses patrimoniales de cualquier naturaleza.

La ausencia de esas circunstancias, la persona individual será vecino de la circunscripción municipal en la que se halle. Asimismo, se considera vecino el extranjero residente legalmente en el país y radicado habitualmente en una circunscripción municipal. Se considera transeúnte a quien se encuentre accidentalmente en una circunscripción municipal, teniendo su vecindad en otra.

---

<sup>28</sup> Montano, Agustin. **Manual de administración pública**. Pág. 140.



Se presume el ánimo de residir por la permanencia continua durante un año en una circunscripción municipal, cesando esa presunción si se comprobare que la residencia es accidental. Respecto al territorio municipal, cuando convenga a los intereses del desarrollo y administración municipal, o a solicitud de los vecinos, el Concejo Municipal podrá dividir el municipio en distintas formas de ordenamiento territorial internas, observando, en todo caso, las normas de urbanismo y desarrollo urbano y rural establecido en el municipio.

Los principios de desconcentración y descentralización local, obligan a la municipalidad a remitir en el mes de julio de cada año, certificación de la división territorial de su municipio al Instituto Nacional de Estadística y al Instituto Geográfico Nacional. Dentro de los fines que persigue la municipalidad se pueden enunciar y señalar los siguientes:

- Cumplir y velar porque se cumplan los fines y deberes del Estado;
- Ejercer y defender la autonomía municipal;
- Impulsar permanente el desarrollo integral del municipio;
- Velar por su integridad territorial;
- Atender a sus habitantes, resolviendo la problemática que le sea planteada respecto a los servicios que presta.

La municipalidad debe atender las necesidades y regular el ordenamiento territorial y desarrollo integral de los barrios, zonas, colonias, lotificaciones, cantones, barrios, aldeas, caseríos, parcelamientos urbanos, en fin todo inmueble o bien que existan en su jurisdicción.



El Artículo 147 del Código Municipal, establece: “La Municipalidad está obligada a formular y efectuar planes de ordenamiento territorial y desarrollo integral de su municipio, en los términos establecidos por las leyes...”.

La administración municipal, debe desarrollar actividades para la regulación y gestión en el ámbito de su competencia, dentro de estas se encuentra la autorización de las licencias de construcción de obras públicas o privadas en la circunscripción del municipio, tal como lo establece el Artículo 68 literal e) del Código Municipal.

La municipalidad debe encargarse del ordenamiento territorial y desarrollo integral del municipio, formulando y ejecutando planes de ordenamiento territorial y desarrollo integral, su actividad se dirige a los siguientes sectores:

- Lotificaciones;
- Parcelamientos;
- Urbanizaciones.

El Artículo 147 del Código Municipal establece: La municipalidad está obligada a formular y efectuar planes de ordenamiento territorial, de desarrollo integral y planificación urbana de sus municipios, en la forma y modalidades establecidas por las leyes. Las lotificaciones, parcelamientos, urbanizaciones y cualquiera otra forma de desarrollo urbano o rural que pretenda realizar o realicen el Estado o sus entidades o instituciones autónomas y descentralizadas, así como personas individuales o jurídicas, deberán contar asimismo con la licencia municipal.



#### **4.8. La política fiscal del municipio**

Uno de los aspectos más importantes para los gobiernos municipales es el relativo a las finanzas municipales. De los ingresos propios depende su independencia financiera y por tanto la posibilidad de ejercitar de manera real su independencia política.

Una recaudación suficiente permite financiar los aspectos que implica el desarrollo económico local, en la parte que compete al gobierno municipal. Por ello es necesario tener clara una política fiscal municipal que guie el fortalecimiento de la recaudación y el destino de estos recursos.

Dentro de los renglones de recaudación tributaria que las municipalidades deben fortalecer, están los arbitrios, las tasas y las contribuciones.

En la medida que se faciliten, promuevan e impulsen procesos de desarrollo económico local, crece la recaudación municipal ya que las iniciativas empresariales son las que tienen más posibilidades de tributación.

Dentro de la política fiscal del municipio se debe contemplar:

- Priorizar la financiación de obras de infraestructura básica y productiva, así como de servicios esenciales y estratégicos para las actividades económicas;
- Incrementar los ingresos, pero considerando no desestimular la inversión;



- Garantizar la simplificación de los trámites relacionados con el pago de las obligaciones tributarias;
- Crear un ente de fiscalización de ingresos y egresos realizados por la municipalidad;
- Recibir capacitación, respecto a la forma en que se invertirá, los dineros recibidos por medio del tributo denominado arbitrio.





## CAPÍTULO V

### 5. Arbitrio

Se encuentra dentro de la clasificación de los tributos, y como peculiaridad tiene que se paga en las municipalidades, verbigracia en nuestro país: el boleto de ornato, relevante en la presente disertación, en virtud que nos interesa sobremanera, este arbitrio es utilizado por los municipios para tener calles y avenidas presentables para la población.

Las municipalidades deben buscar recursos económicos que le permitan cumplir con las obligaciones contraídas con su población; la mejor manera que se ha encontrado para recibir ingresos es estableciendo en su circunscripción municipal, una serie de contribuciones que tienen que pagar los habitantes de ese territorio, en este caso los denominados vecinos, forma de tributación esta a la que llamamos arbitrio, en nuestro caso en concreto se llama arbitrio municipal.

#### 5.1. Definición

Arbitrio es el pago pecuniario, obligatorio y definitivo que establecen las municipalidades para percibir los ingresos que le permitirán cumplir con sus obligaciones; son los dineros que el vecino paga al municipio a través de las municipalidades a fin de que éstas puedan cumplir con la prestación de los servicios públicos, en nuestro medio el principal arbitrio que paga todo vecino del municipio donde tiene su residencia es el boleto de ornato.



## **5.2. El arbitrio de ornato municipal**

En Guatemala regulado en la Ley de Arbitrio de Ornato Municipal, Decreto número 121-96 del Congreso de la República de Guatemala; por ser parte de los tributos es una obligación para todas aquellas personas nacionales o extranjeras domiciliadas que residan en una jurisdicción municipal y que se encuentren comprendidas entre los dieciocho y sesenta y cinco años de edad y los menores de edad, que de conformidad con el Código de Trabajo, tengan autorización para pagar.

Principalmente es un tributo necesario para realizar tramites varios en las municipalidades, toda vez que previo a realizar alguna gestión administrativa, regladas por las municipalidades, se solicita la constancia de pago del boleto de ornato.

### **5.2.1. Definición de ornato**

El ornato generalmente se establece como un adorno, arreglo, atavío, pero en materia tributaria se denomina como ornato publico, que tiene como finalidad o manifestación de la actividad municipal, en lo tocante a la policía urbana, el aspecto decorativo de las fachadas, a los jardines y paseos públicos.

El Artículo 1 del Decreto número 121-96 del Congreso de la República de Guatemala Ley del Arbitrio de Ornato Municipal señala: "(Creación). Se establece el arbitrio denominado boleto de ornato, a favor de las municipalidades del país, con efectos específicos en el ámbito de sus correspondientes jurisdicciones."



### 5.2.2. Antecedentes del ornato

El arbitrio de ornato fue creado durante el gobierno de José María Reyna Barrios, quien tomo posesión el 15 de marzo de 1892. Este presidente Guatemalteco tenía el ideal de convertir a la Ciudad de Guatemala, según sus propias palabras “en un pequeño París”

El 17 de octubre de 1939 el General Jorge Ubico autorizó ésta ley con el nombre Catastro de ornato. El 14 de mayo de 1946 ésta ley fue reformada con el nombre de arbitrio de ornato por el Presidente Juan José Arévalo.

El 3 de diciembre de 1960, se publican nuevamente reformas a la ley del arbitrio de ornato, las cuales fueron autorizadas por el presidente Idígoras Fuentes. Luego el 15 de enero de 1973 se crea una nueva reforma a la ley por el General Jorge Arana Osorio .El 29 de diciembre de 1983 se crea el reglamento para el control y recaudación del ornato de las municipalidades mediante el Acuerdo Gubernativo 11-31. Finalmente el 1 de enero de 1997 el Congreso de la República de Guatemala aprobó el Decreto número 121-96 en el que se establece la creación del arbitrio denominado boleto de ornato, cuya recaudación quedo a cargo de las municipalidades del país.

Con el correr del tiempo el pago del boleto de ornato se destino a los fondos de las alcaldías, como entes encargados del cuidado del municipio, siendo el primero de enero de 1997 cuando el congreso de la República de Guatemala aprueba el Decreto número 121-96, en el que establece la creación del arbitrio denominado boleto de ornato, cuya recaudación queda a cargo de las municipalidades del país.



A partir de la emisión del referido Decreto, la municipalidad de Guatemala ha podido realizar una recaudación del arbitrio de ornato, utilizando para el efecto un grupo de personas encargadas de tal fin, pertenecientes a la Coordinadora de boleto de ornato. A partir del año 2005 fue cambiado el nombre por la Unidad de boleto de ornato basándose en la integridad de sus funciones.

### **5.2.3. El ornato municipal en la actualidad**

Es un arbitrio que todos los vecinos deben pagar anualmente, con la finalidad de contribuir al ornato de la ciudad.

La cancelación del mismo debe realizarse durante enero y febrero, salvo que los Concejos municipales concedan prorrogas, y estas no pueden excederse más allá del último día de marzo de cada año.

Si el pago no fuere cancelado dentro del periodo señalado o según fecha de la prorroga, el vecino se verá sujeto a una multa equivalente al ciento por ciento de su valor.

En caso el vecino se mudara a otro municipio, no estará obligado a pagar de nuevo el boleto de ornato, sino deberá cancelarlo hasta el próximo año en la municipalidad correspondiente, según su nuevo domicilio. No obstante, si esta forzado a demostrar que realizo el pago en la anterior alcaldía.



El Código Municipal establece en el Artículo 67 que “El municipio, para la gestión de sus intereses y en el ámbito de sus competencias puede promover toda clase de actividades económicas, sociales, culturales, ambientales, y prestar cuantos servicios contribuyan a mejorar la calidad de vida, a satisfacer las necesidades y aspiraciones de la población del municipio.”

El Artículo 68 del mismo texto legal preceptúa: “Competencias propias del municipio. Las competencias propias deberán cumplirse por el municipio, por dos o más municipios bajo convenio, o por mancomunidad de municipios, y son las siguientes: a) Abastecimiento domiciliario de agua potable debidamente clorada; alcantarillado; alumbrado público: mercados; rastros; administración de cementerios y la autorización y control de los cementerios privados; recolección, tratamiento y disposición de desechos sólidos; limpieza y ornato...”

Como lo establece el Artículo 2 del Decreto número 121-96. Ley de Arbitrio de Ornato Municipal que: “Están obligadas al pago del arbitrio de ornato, todas las personas guatemaltecas o extranjeras domiciliadas que residan en cada jurisdicción municipal y que se encuentren comprendidas entre los 18 y los 65 años de edad. Se incluyen dentro de esta obligación los menores de 18 años que, de conformidad con el Código de Trabajo, tengan autorización para trabajar.”

El boleto de ornato debe cancelarse de conformidad con una tabla establecida en la ley, la que indica en que rangos y porque monto debe hacerse el pago del arbitrio, siendo la siguiente:



Ingresos mensuales de:

De Q. 300.01	a Q. 500.00	Q. 4.00
De Q. 500.01	a Q. 1,000.00	Q. 10.00
De Q. 1,000.01	a Q. 3,000.00	Q. 15.00
De Q. 3,000.01	a Q. 6,000.00	Q. 50.00
De Q. 6,000.01	a Q. 9,000.00	Q. 75.00
De Q. 9,000.01	a Q. 12,000.00	Q. 100.00
De Q. 12,000.01	en adelante	Q. 150.00

Cuando los ingresos sean variables, se calculara el promedio mensual obtenido durante el último año.

#### **5.2.4. Sujeto pasivo del ornato municipal**

Para determinar quiénes son los sujetos obligados al pago del boleto de ornato, es necesario tener en cuenta lo establecido en el Artículo 2 del Decreto Número 121-96 del Congreso de la República de Guatemala que establece: "... (Sujeto pasivo) Están obligadas al pago del arbitrio de ornato, todas las personas guatemaltecas o extranjeras domiciliadas que residen en cada jurisdicción municipal y que se encuentren comprendidas entre los 18 y los 65 años de edad.

Se incluyen dentro de esta obligación, los menores de 18 años que, de conformidad con el Código de Trabajo, tengan autorización para trabajar.



La Ley establece en el Artículo 13 de la Ley citada anteriormente, se establece que personas están exentas del pago del boleto de ornato, siendo las siguientes:

- Los mayores de 65 años de edad;
- 
- Las personas que adolezcan de enfermedad física o mental que les impida trabajar y que no obtengan ingreso alguno;
- 
- Las personas jubiladas por el Estado, las municipalidades, entidades autónomas y entidades de la iniciativa privada;
- 
- Quienes obtengan ingresos mensuales hasta por Q.300.00 quetzales.

#### **5.2.5. Formas de recaudación del boleto de ornato**

El pago del boleto de ornato debe hacerse directamente en la tesorería de cada una de las municipalidades del país, pero la ley establece también que las municipalidades también podrán realizar la venta de documento, a través de los bancos del sistema y sus agencias, o con empresas privadas, con los cuales la correspondiente municipalidad suscriba los contratos respectivos, como ejemplo los supermercados y tiendas autoservicio.

Si el pago no fuere cancelado dentro del periodo señalado, así como el de la prórroga, el mismo causara una multa equivalente al ciento por ciento de su valor. Esta contribución deberá ser cancelada durante los meses de enero y febrero de cada año.



Para que esta recaudación sea efectiva, en beneficio de las municipalidades del país, todas las dependencias del Estado, instituciones descentralizadas o autónomas, y toda empresa en la cual se contrate los servicios de las de una persona, estará en la obligación de exigir la constancia de este pago. Para los efectos del cumplimiento de la obligación, se observaran las siguientes reglas:

- Los directores, gerentes, administradores y/o los propietarios de empresas individuales, están en la obligación de solicitar el comprobante de pago y si el trabajador no contara con el mismo o lo hubiere pagado, pero no puede demostrarlo, deberá retenerle del salario o sueldo del mes de enero y a mas tardar el mes de febrero, el importe que, de conformidad con lo devengado, le corresponda pagar;
- En el caso de que hubiere sido retenido el importe del boleto de ornato, la institución que lo hubiere hecho, deberá enviar a la municipalidad respectiva, un listado de retenido, indicando los nombres de las personas a quienes se les hizo el descuento, así como el importe de los sueldos o salarios de cada uno. Este reporte debe hacerse dentro de los quince días de efectuada la retención.

La persona que hubiere hecho efectivo el pago del arbitrio, estará obligada a demostrar tal situación y, como consecuencia, no estará obligada a pagarlo nuevamente.



### **5.3. Análisis jurídico del Artículo 6 del Decreto número 121-96 del Congreso de la República de Guatemala**

El Decreto número 121-96 del Congreso de la República de Guatemala consta de diecisiete artículos, mencionada normativa da origen al arbitrio denominado boleto de ornato, establece al sujeto activo del tributo y al sujeto pasivo de la obligación tributaria, el tiempo para realizar el pago de dicho arbitrio, las sanciones por no realizarlo en el tiempo establecido y a su vez establece una tabla de salarios, la cual sirve al contribuyente para saber qué valor de boleto le corresponde pagar según los ingresos.

La parte total de la presente investigación radica en el Artículo 6 del Decreto número 121-96 del Congreso de la República de Guatemala, que regula lo siguiente: “(Pago único) La persona que hubiera hecho efectivo el pago del arbitrio, estará obligada a demostrar tal situación y, como consecuencia, no estará obligada a pagarlo nuevamente si por alguna razón tuviera que cambiar de domicilio.”

Del análisis del Artículo 6 del Decreto número 121-96 del Congreso de la República de Guatemala, se desprenden dos elementos sumamente importantes, el primero radica en la obligación del sujeto pasivo del arbitrio, de demostrar que realizó el pago, esto al momento de realizar algún trámite en el que se requiera que presente el mismo, y como segundo elemento se puede establecer que el sujeto pasivo de esta obligación tributaria no está obligado a pagarlo nuevamente si por alguna razón tuviera que cambiar de domicilio; elemento sabio por parte del legislador, en virtud que observo y respeto el principio tributario de la doble tributación.



En el segundo párrafo del Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que preceptúa lo siguiente: “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 periodo de imposición”.

El Artículo 1 del Decreto número 121-96 del Congreso de la República de Guatemala, en su parte conducente estipula que el arbitrio denominado boleto de ornato se crea en favor de las municipalidades del país; quienes en base al rango de salarios que establece el Artículo 9, de citado Decreto, emiten el boleto de ornato, teniendo el contribuyente como obligación imperativa obtenerlo y presentarlo al momento de encontrarse en una de las situaciones establecidas en el Artículo 12 del Decreto en relación.

Es el caso que en la actualidad el sujeto activo del arbitrio boleto de ornato, no observa lo preceptuado en el Artículo 6 del Decreto número 121-96, en virtud que el contribuyente es obligado a pagar dos o más veces el arbitrio boleto de ornato, alegando el sujeto activo de esta obligación tributaria, que el contribuyente debe presentar la constancia del arbitrio boleto de ornato de la circunscripción municipal en la que se encuentra realizando alguna diligencia, con este actuar ilícito se violenta el derecho constitucional de la doble tributación, en virtud que esta se tipifica cuando un mismo contribuyente está sometido al pago de más de un impuesto, de igual naturaleza, por el mismo hecho generador, por idéntico período, aplicado por más de un ente o institución que tenga la facultad de percibirlos.



Existe una estructura jurídica que crea y desarrolla el arbitrio de boleto de ornato, la cual es una herramienta vital para el cumplimiento de los fines de las municipalidades de la República de Guatemala, porque para su funcionamiento es necesario que estas cuenten con presupuesto que llenen sus necesidades, pero esta situación no es justificación para la inobservancia de la ley, en virtud que nuestra legislación interna tiene como principio imperante que nadie es superior a la Ley, y bajo ese postulado todo guatemalteco tiene la obligación de observar las leyes del país, principalmente la Constitución Política de la República de Guatemala.

Guatemala tiene instaurada una estructura jurídica que vela por los derechos y obligaciones de los contribuyentes, y para que estos preceptos normativos se apliquen correctamente, es necesario capacitar y concientizar a las entidades municipales, para que no violenten la Carta Magna de Guatemala y el Decreto número 121-96 del Congreso de la República de Guatemala, promoviendo con ello la cultura de observancia de las leyes tributarias, respetando el Estado de Derecho.





## CONCLUSIONES

1. Las municipalidades del Estado de Guatemala, sujetos activos del arbitrio del boleto de ornato, violentan el principio de doble o múltiple tributación regulado en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.
2. Los empleados de las municipalidades existentes en Guatemala, desconocen el contenido del Decreto número 121-96 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Arbitrio de Ornato Municipal.
3. Los contribuyentes que están afectos a pagar el arbitrio boleto de ornato, sufren déficit en su patrimonio al momento de realizar gestiones en diferentes municipalidades, en virtud que estas requieren el boleto de ornato de su jurisdicción como requisito indispensable previo a realizar gestiones administrativas.
4. El arbitrio boleto de ornato es mal empleado por las municipalidades, toda vez que los dineros percibidos de este tributo no lo utilizan para el fin para el cual fue creado, que básicamente es el aspecto decorativo de las fachadas, jardines, paseos y demás lugares públicos que estén bajo jurisdicción de determina municipalidad.
5. Las municipalidades al no tener iniciativa de ley, se ven perjudicadas, ya que los arbitrios contemplados por el Congreso de la República de Guatemala son mínimos e insuficientes para el cumplimiento de sus fines, y la asignación presupuestaria establecida por la ley no cubre sus necesidades.





## RECOMENDACIONES

1. Que las municipalidades como sujetos activos del arbitrio del boleto de ornato, tengan una base de datos, enlazada a nivel nacional, en el cual se verifique que contribuyentes realizaron el pago del arbitrio boleto de ornato y así respetar lo que regula el Artículo 6 del Decreto número 121-96 del Congreso de la República de Guatemala.
2. Que los empleados de las municipalidades de Guatemala, sean capacitados en el contenido del Decreto número 121-96 del Congreso de la República de Guatemala.
3. Los Alcaldes Municipales como representantes del municipio, promuevan la cultura tributaria para el bien de los vecinos que representan y el ornato de la jurisdicción que les corresponde según la Ley.
4. Que la Superintendencia de Administración Tributaria, como un ente fiscalizador y administrador de los ingresos que recibe el Estado de Guatemala, cree talleres para capacitar a personal de las municipalidades, respecto a clases de tributos y principios tributarios, específicamente el arbitrio boleto de ornato.
5. El Estado debe crear una procuraduría especializada en defender los derechos de los contribuyentes del arbitrio boleto de ornato y que a la vez sea el ente encargado de controlar si se violenta el principio de doble o múltiple tributación contemplado en la Constitución Política de la República de Guatemala.



## BIBLIOGRAFÍA

BERMEJO QUIÑÓNEZ, Luis Pedro. **Ineficacia de un régimen progresivo obligatorio que grave la renta de personas en relación de dependencia en un sistema tributario como el guatemalteco.** Ed. Universitaria, Universidad Francisco Marroquín, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, 2008.

CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual.** Revisada, actualizada y ampliada 4t. 6°. Vol. 12a. ed. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta S.R.L., 1979.

CABANELLAS, Guillermo, **Diccionario jurídico elemental.** Actualizada, corregida y aumentada. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta, 2005.

CALDERÓN MORALES, Hugo Haroldo. **Derecho Administrativo II.** Guatemala: Ed. Mayte, 1995.

CURRIEL VILLASEÑOR, Omar, **Principios tributarios.** México D.F: Ed. Imgraf, 2002.

DE LA GARZA, Gustavo Rodolfo. **El derecho tributario, en la era de la globalización.** México: Ed. (s.e), 1997.

GUILLIANI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero.** Buenos Aires, Argentina: Ed. De Palma, 3era. Edición, 1987.

LINARES QUINTANA. **Segundo tratado de la ciencia del derecho constitucional.** Buenos Aires, Argentina: Ed. Alfa, 1953.

LUQUI, Juan Carlos. **La obligación tributaria.** Buenos Aires, Argentina: Ed. De Palma, 2000.

MARTÍNEZ PELAEZ, Severo. **La patria del criollo.** Guatemala: Ed. Universidad de San Carlos de Guatemala, 1998.

MONTAÑO, Agustín. **Manual de administración pública.** México: Ed. Trillas, 1985.



MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys Elizabeth. **Fundamentos tributarios.** Guatemala: Ed. Editores Autores Tercera Edición, 2009.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de Ciencias jurídicas, políticas y sociales.** Buenos Aires, Argentina. Ed. Heliasta. S.R.L, 1981.

QUEZADA TORUÑO, Fernando José. **Régimen del notariado en Guatemala.** México: Ed. Porrúa, S.A, 1981

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y derecho.** México: Ed. Trillas, 1973.

SANTIAGO DE LEÓN, Erick Gustavo. **Derecho tributario.** Guatemala: Ed. Oscar de León Palacios, 1898.

TARSITANO, Alberto. **Estudios de derecho constitucional tributario.** Buenos Aires, Argentina: Ed. Maracaibo, S.R.L, 1999.

VILLEGAS, Héctor, **Derecho tributario.** Buenos Aires, Argentina: Ed. De Palma, 3era. Edición, 1982.

#### **Legislación:**

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

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

**Código Tributario.** Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 6-91. 1996.

**Ley de Arbitrio de Ornato Municipal.** Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 121-96, 2004.