

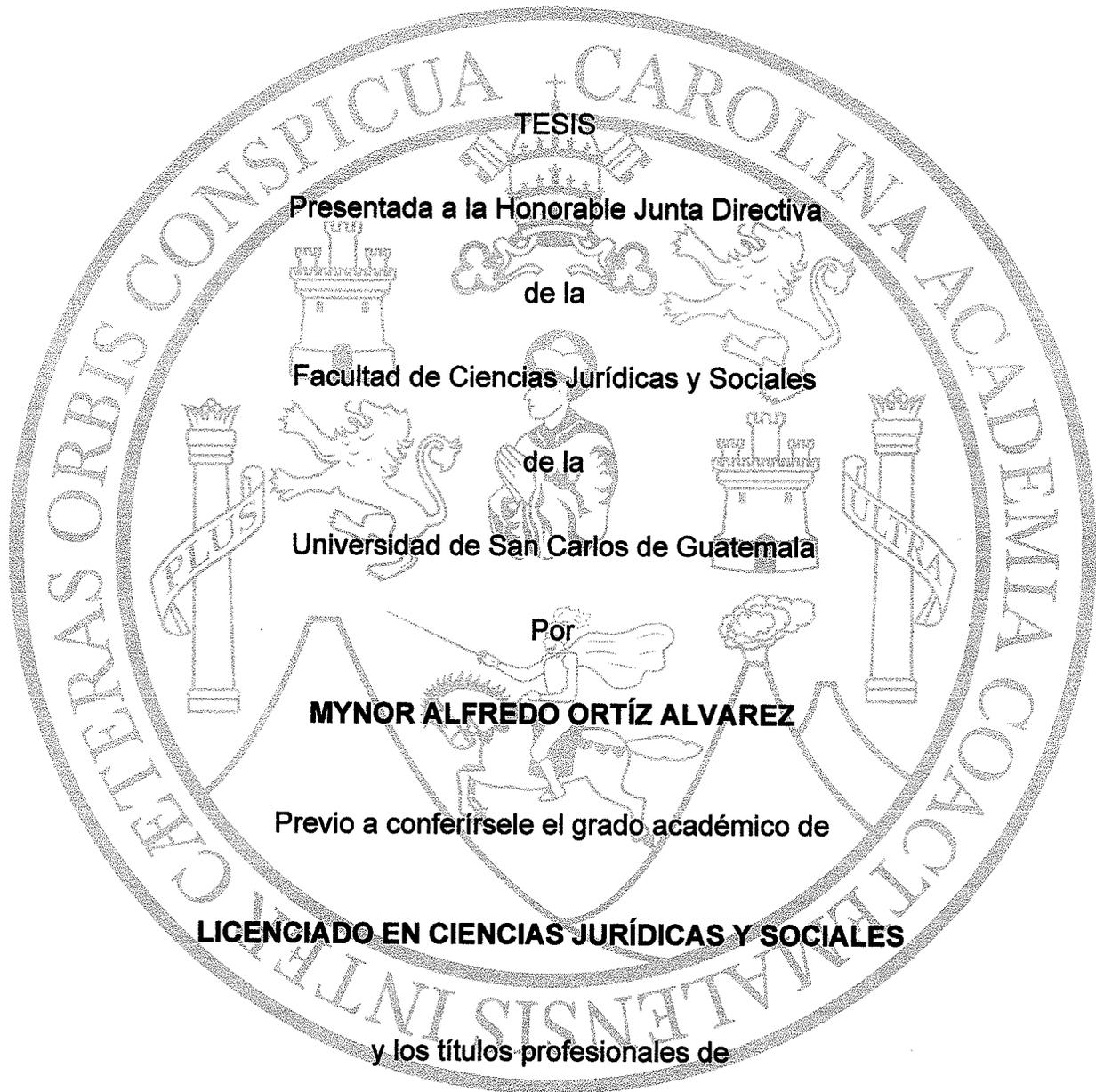
**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**



GUATEMALA, FEBRERO 2022

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

EL DERECHO DE PUERTA, UN ARBITRIO EMITIDO COMO TASA



TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

MYNOR ALFREDO ORTÍZ ALVAREZ

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, febrero 2022

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

DECANO: M.Sc. Henry Manual Arríaga Contreras
VOCAL I: Licda. Astrid Jeannette Lemus Rodríguez
VOCAL III: Lic. Helmer Rolando Reyes García
VOCAL IV: Br. Denis Ernesto Velásquez González
VOCAL V: Br. Abidán Carías Palencia
SECRETARIO: Licda. Evelyn Johanna Chevez Juarez

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ EL
EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente: Licda. Roxana Elizabeth Alarcon Monzon
Vocal: Lic. Carlos Erick Ortiz Gomez
Secretario: Lic. Hector Augusto Canastuj Oscar

Segunda Fase:

Presidente: Lic. Milton Roberto Riveiro González
Vocal: Lic. Efrain Berganza Sandoval
Secretario: Lic. Carlos Alberto Cáceres Lima

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



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,
09 de septiembre de 2021.

Atentamente pase al (a) Profesional, MYNOR RENE BARRERA POLANCO
_____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
MYNOR ALFREDO ORTÍZ ALVAREZ, con carné 201312436,
intitulado EL DERECHO DE PUERTA, UN ARBITRIO EMITIDO COMO TASA POR PARTE DE LOS MUNICIPIOS.

Hago de su conocimiento que está facultado (a) para recomendar al (a) estudiante, la modificación del bosquejo preliminar de temas, las fuentes de consulta originalmente contempladas; así como, el título de tesis propuesto.

El dictamen correspondiente se debe emitir en un plazo no mayor de 90 días continuos a partir de concluida la investigación, en este debe hacer constar 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, la conclusión discursiva, y la bibliografía utilizada, si aprueba o desaprueba el trabajo de investigación. Expresamente declarará que no es pariente del (a) estudiante dentro de los grados de ley y otras consideraciones que estime pertinentes.

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.



CARLOS EBERTITO HERRERA RECINOS
Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis

Fecha de recepción 17 109 12021. f) _____

Asesor(a)
A.c. Mynor Rene Barrera Polanco
Abogado y Notario
Colegiado 7290



Lic. Mynor Rene Barrera Polanco

**Abogado y Notario
Colegiado 7290**

Lic. Mynor Rene Barrera Polanco
Abogado y Notario
Colegiado 7290



Guatemala, 23 de septiembre de 2021

Lic. Carlos Ebertito Herrera Recinos
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su despacho.



Señor Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis:

De manera atenta me dirijo a usted, a efecto de hacer de su conocimiento que de conformidad con el nombramiento emitido por esta jefatura de fecha nueve de septiembre de dos mil veintiuno, he procedido a revisar el trabajo de tesis de el bachiller **MYNOR ALFREDO ORTÍZ ALVAREZ**, con número de carné 201312436, intitulado: "**EL DERECHO DE PUERTA, UN ARBITRIO EMITIDO COMO TASA POR PARTE DE LOS MUNICIPIOS**", el cual de acuerdo con las facultades que me otorga el nombramiento recomendé se modificara a: "**EL DERECHO DE PUERTA, UN ARBITRIO EMITIDO COMO TASA**". Acorde a ello, procedí conforme al requerimiento indicado, concluyendo lo siguiente:

- a) Con respecto al contenido científico y técnico del trabajo de investigación de tesis, el bachiller realizo un análisis de aspectos actuales de doctrinas y legislación, acorde con el contexto del tema abarcado respecto al derecho de puerta un arbitrio emitido como tasa, empleando un lenguaje apropiado en la redacción, desarrollándose cada una de las fases correspondientes de la investigación.
- b) La metodología utilizada en la investigación que permitió la comprobación de la hipótesis fue la deductiva, que facultó desarrollar la investigación con base a la continua evolución del derecho tributario municipal en la emisión de tasas municipales; la analítica para poder distinguir los elementos de la tasa y de los arbitrios, señalando la importancia de definir el uso de la potestad tributaria municipal para la creación de tributos municipales; y por último la metodología inductiva por medio de la lógica para establecer las premisas generales de la investigación. Asimismo utilizo la técnica bibliográfica para el desarrollo de la investigación permitiendole la recolección adecuada de información actual.
- c) La redacción del trabajo de investigación de tesis es clara, concisa, explicativa y de acuerdo a las reglas gramaticales, habiendo utilizado el bachiller un lenguaje técnico y comprensible para el lector, asimismo, se hizo uso de las reglas ortográficas de la Real Academia Española.

Lic. Mynor Rene Barrera Polanco

Abogado y Notario

Colegiado 7290



- d) El informe final de tesis del Bachiller Mynor Alfredo Ortiz Alvarez es una contribución científica para la sociedad y el área jurídica, por cuanto otorga argumentos de carácter doctrinario, legal y jurisprudencial que señalan la importancia de desarrollar la normativa que regule el ejercicio del poder tributario municipal. Además, este puede servir como material de consulta para futuras investigaciones.
- e) En la conclusión discursiva se satisfacen los requerimientos del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, asimismo se observa que la misma es oportuna y de relevancia jurídica, dado que el bachiller expone sus puntos de vista sobre la problemática del uso arbitrario de la potestad tributaria municipal al emitir tasas, determinando la importancia de establecer los límites y alcances de dicho poder.
- f) La bibliografía utilizada fue acorde al tema de investigación, en virtud que se consultaron exposiciones temáticas de autores nacionales como extranjeros, cuyas teorías fueron de utilidad para sustentar y fortalecer el contenido de la investigación.
- g) Se recomendó al estudiante modificar el bosquejo preliminar de temas, además se realizaron algunas sugerencias y recomendaciones en el contenido capitular, necesarias para una mejor comprensión del tema, las cuales fueron atendidas por el bachiller, respetando al mismo tiempo sus opiniones.

De acuerdo con lo expuesto, es menester declarar expresamente que no soy pariente dentro de los grados de ley de el bachiller MYNOR ALFREDO ORTÍZ ALVAREZ.

Por las razones mencionadas, hago de su conocimiento que el trabajo de investigación de tesis cumple con todos los requisitos estipulados en el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público; por lo que emito **DICTAMEN FAVORABLE**, para que pueda continuar con trámite correspondiente.

Atentamente,



Lic. Mynor Rene Barrera Polanco
Abogado y Notario
Asesor de Tesis
Colegiado 7290

Lic. Mynor Rene Barrera Polanco.
Abogado y Notario
Colegiado 7290



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala



**Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,
23 de septiembre de 2021.**

Atentamente pase a Consejero de Comisión de Estilo, MARVIN OMAR CASTILLO GARCÍA, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (a) estudiante MYNOR ALFREDO ORTÍZ ALVAREZ, con carné número 201312436, intitulado EL DERECHO DE PUERTA, UN ARBITRIO EMITIDO COMO TASA

Luego de que el estudiante subsane las correcciones, si las hubiere, deberá emitirse el dictamen favorable de comisión de Estilo, conforme lo establece el artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de la Licenciatura de Ciencias Jurídica y Sociales y del Examen General Público.



Dr. Carlos Ebertito Herrera Recinos
Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis





USAC
TRICENTENARIA
 Universidad de San Carlos de Guatemala

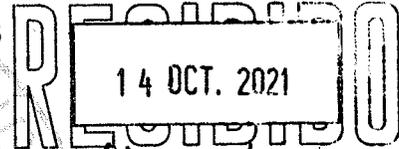


Guatemala, 14 de octubre, de 2021

DOCTOR CARLOS EBERTITO HERRERA RECINOS
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

JEFE DE UNIDAD DE ASESORÍA DE TESIS

FACULTAD DE CIENCIAS
 JURÍDICAS Y SOCIALES



UNIDAD DE ASESORIA DE TESIS

Hora: _____

Firma: *[Handwritten Signature]*

Por este medio me permito expedir **DICTAMEN EN FORMA FAVORABLE**, respecto de la tesis de **MYNOR ALFREDO ORTÍZ ALVAREZ**, cuyo título es **EL DERECHO DE PUERTA, UN ARBITRIO EMITIDO COMO TASA**.

La estudiante realizó todos los cambios sugeridos, por lo que a mi criterio, la misma cumple con todos los requisitos establecidos en el Normativo respectivo para que le otorgue la **ORDEN DE IMPRESIÓN** correspondiente

Atentamente

ID Y ENSEÑAD A TODOS

[Large handwritten signature]

Lic. Marvin Omar Castillo García
 Consejero de Comisión de Estilo.





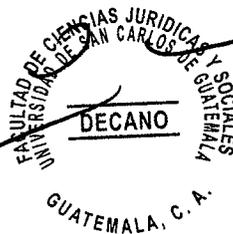
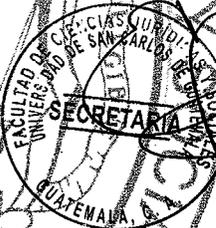
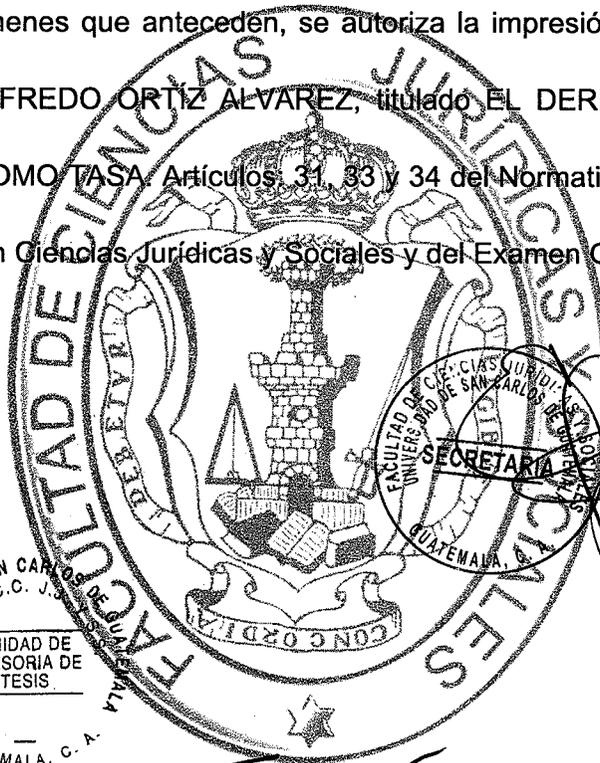
USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala



Decanatura de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala. Ciudad de Guatemala, ocho de noviembre de dos mil veintiuno.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante MYNOR ALFREDO ORTIZ ALVAREZ, titulado EL DERECHO DE PUERTA, UN ARBITRIO EMITIDO COMO TASA Artículos 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

CEHR/JPTR.





DEDICATORIA

A DIOS:

Por brindarme la oportunidad y las personas ideales para alcanzar este objetivo.

A MIS PADRES:

Mainor Ortíz Garzo, por enseñarme desde la temprana edad la responsabilidad y el liderazgo. Irma Yolanda Alvarez Girón por darme su amor de madre, apoyarme incondicionalmente, por todos tus esfuerzos, por ser ejemplo de fortaleza y serenidad, este mérito es tuyo.

A MIS HERMANOS:

Cristian Américo Ortíz Alvarez por ser mi compañero de negocios durante estos últimos cuatro años y por compartir tus conocimientos, sé que los dos llegaremos lejos, aunque hoy tomemos diferentes caminos. Luis Emilio Ortíz Alvarez y Rony Ormandy Ortíz Alvarez, gracias por su apoyo, sé que serán grandes ingenieros.

A MIS ABUELOS:

Alfredo Ortíz García, Agustina Girón Hernández, Arcadio Alvarez Estrada (Q.E.P.D.); Hercilia Garzo Cante de Ortíz por ser todos ellos ejemplo de honestidad y honor.

A MIS TÍOS:

Especialmente a Hercilia Ortíz Garzo; por ser quien me brindó la oportunidad de iniciar este sueño, Andrea Ortíz Garzo por abrirme las puertas de su casa. Arcadia Alvarez Girón por ser un apoyo incondicional de mi familia. Aracelly Ortiz Garzo, Sergio Alejandro Parada Ortiz por su apoyo y consejos.



A: María Fernanda Cervantes Chicas, por ser mi compañera de vida durante todo este tiempo y por apoyarme a lograr este objetivo.

A MIS AMIGOS: Gracias por todos los momentos compartidos, el apoyo y cariño demostrado.

ESPECIALMENTE A: Licda. Eloísa Mazariegos Herrera por ser no solo mi profesora sino una madre durante el Examen Técnico Profesional. Astrella Chavarria por haberme apoyado para continuar con mi carrera. Mynor Rene Barrera Polanco por sus consejos y apoyo durante esta etapa. Lic. Ricardo Alvarado Sandoval, Licda. Patricia Cervantes Chacón de Gordillo, Licda. Diana Lucia Monroy Barahona, Lic. Ricardo Jose Ruiz, Licda. Lilian Carolina Santos Larios, gracias por sus enseñanzas.

A: La tricentenaria y gloriosa Universidad de San Carlos de Guatemala, alma máter que me acogió, así como la tricentenaria Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales que me enseñó grandes lecciones para formarme en mi vida profesional.

A: La Jornada Matutina, especialmente a los docentes que me brindaron sus conocimientos para la formación de mi carrera profesional.



PRESENTACIÓN

Los municipios de la República de Guatemala están organizados de forma autónoma, dotados de potestad tributaria municipal, para la obtención de ingresos con el fin de alcanzar el bien común de sus vecinos, por lo que la presente investigación se enfoca para los años dos mil quince al dos mil veinte. El poder tributario municipal es de origen constitucional; sin embargo, este no ha sido desarrollado en su totalidad.

El análisis que se realiza dentro de la presente investigación está dirigido al incumplimiento legislativo de la creación del Código Tributario Municipal, inobservancia que ha desembocado en el uso abusivo del poder tributario municipal al crear tributos que no cumplen con las bases de recaudación, provocando inconstitucionalidades y saturación innecesaria dentro del sistema de justicia constitucional. La investigación se realizó en el área del derecho tributario, administrativo, y constitucional desde una perspectiva cualitativa, integrando la doctrina con la legislación guatemalteca.

El trabajo de investigación contribuye a la constitucionalidad del ordenamiento jurídico guatemalteco y a la doctrina jurídica, al otorgar argumentos para expulsar los acuerdos municipales que contengan el uso arbitrario de la potestad tributaria municipal, conteniendo tasas que son arbitrios. Además, se proporcionan elementos doctrinarios para la clasificación de las tasas municipales y la delimitación de los arbitrios que se pueden legislar para que los municipios perciban ingresos.

HIPÓTESIS



La omisión legislativa del Código Tributario Municipal para el ejercicio de la potestad tributaria municipal para la formulación de tasas municipales y la administración de arbitrios, se deriva de la falta de voluntad política del Organismo Legislativo en el cumplimiento de las disposiciones de los constituyentes establecidas en la Constitución Política de la República de Guatemala; lo cual provoca inconstitucionalidades por la emisión de acuerdos municipales en los que se crean tasas con caracteres de arbitrios abusando de la potestad tributaria municipal.



COMPROBACIÓN DE HIPÓTESIS

La Constitución Política de la República de Guatemala establece en el Artículo 9 de las disposiciones transitorias y finales, que se debe de emitir el Código Tributario Municipal, en el que se deben de regular los ingresos tributarios en su forma de percepción por parte de los municipios. Al concluir esta investigación se determinó que no existe voluntad política de emitir el Código Tributario Municipal dado que se han elaborado tres iniciativas de ley, de las cuales la última presenta un esquema técnico jurídico y actual del derecho tributario municipal, aun así esta no fue emitida.

Para la comprobación de la hipótesis se utilizó el método deductivo, el Congreso de la República de Guatemala no ha emitido el Código Tributario Municipal lo que nos ha permitido arribar en la presente investigación; a la existencia del abuso del poder tributario municipal, que se interponen inconstitucionalidades reiteradas por la cantidad de municipios por el mismo objeto, se da una inestabilidad de ingresos en los municipios, se tergiversan los institutos del derecho administrativo y no existe la certeza jurídica para los vecinos contribuyentes.

La hipótesis del presente trabajo es comprobada, después de haber contrastado las premisas expuestas por medio de un estudio científico valorando los principios jurídicos analizando los fenómenos sociales, normativos y jurídicos.



ÍNDICE

Introducción	i
--------------------	---

CAPÍTULO I

1. Administración de los tributos en los municipios	1
1.1. Contexto de los municipios al emitir tasas	1
1.2. Código tributario municipal	3
1.3. Derecho tributario o fiscal	5
1.4. Potestad tributaria municipal	6
1.5. Atribución constitucional, alcances y límites del poder tributario municipal.....	11
1.6. Complejidad de conceptualizar las especies de los tributos	13
1.7. Ingresos municipales	17

CAPÍTULO II

2. Principios constitucionales del derecho tributario	19
2.1. Destino y regla de la razonable equivalencia	20
2.2. Legalidad tributaria.....	23
2.3. Prohibición de doble o múltiple tributación	25
2.4. Equidad y justicia tributaria	26
2.5. Capacidad económica	27
2.6. No confiscatoriedad	29
2.7. Igualdad tributaria	30
2.8. Generalidad	31



CAPÍTULO III

3. Tributos con relación directa a los municipios	33
3.1. Tasas municipales	33
3.1.1. Caracteres de las tasas	37
3.1.2. Instrumento jurídico para plasmar tasas municipales	50
3.1.3. Referencia de la coyuntura legislativa del instrumento que se utiliza actualmente para emitir tasas municipales	53
3.1.4. Clasificación de las tasas municipales	54
3.1.5. Tasas municipales por servicios públicos	57
3.1.6. Tasas municipales por servicios administrativos	61
3.1.7. Licencias y autorizaciones	65
3.2. Arbitrios	67
3.2.1. Competencia tributaria municipal sobre los arbitrios	69

CAPÍTULO IV

4. Derecho de puerta	71
4.1. Antecedentes históricos del derecho de puerta en Guatemala	71
4.2. Antecedentes del impuesto a los ingresos brutos	78
4.3. Arbitrio sobre actividades económicas	81
4.3.1. Características del arbitrio sobre actividades económicas	87
4.3.2. Bases de recaudación del arbitrio sobre actividades económicas.....	88
4.3.3. Definición del derecho de puerta	89
4.4. Decreto Número 56-95 del Congreso de la República de Guatemala	90
4.5. Sobreimposición del arbitrio sobre actividades económicas	92



CONCLUSIÓN DISCURSIVA	95
BIBLIOGRAFÍA	96



INTRODUCCIÓN

Los objetivos de la investigación fueron cimentar la existencia del abuso del poder tributario municipal derivado del incumplimiento legislativo de la creación del Código Tributario Municipal. Por otra parte, se demuestra como la omisión de regulación de la potestad tributaria municipal afecta para la creación de tasas y la administración de arbitrios, además en la tergiversación de las instituciones del derecho administrativo. En consecuencia, se determinó que la falta de existencia del marco normativo que regule el poder tributario municipal provoca el uso arbitrario de este, provocando que se acuda a la justicia constitucional.

La hipótesis de la que se inicia la presente investigación es la existencia del abuso del poder tributario municipal por parte de los municipios al emitir tasas que en su naturaleza de tributos deben ser arbitrios, esto a consecuencia de la omisión legislativa del Código Tributario Municipal para el ejercicio de la potestad tributaria municipal en la formulación de tasas municipales y la administración de arbitrios, derivado de la falta de voluntad política del Organismo Legislativo en el cumplimiento de las disposiciones que los constituyentes establecieron en la Constitución Política de la República de Guatemala; lo cual provoca inconstitucionalidades por la emisión de acuerdos municipales en los que se crean tasas con caracteres de arbitrios.

El contenido de la tesis está dividido en cuatro capítulos en el primero se aborda la administración de los tributos en los municipios; en el segundo, los principios constitucionales del derecho tributario con enfoque municipal; en el tercero, los tributos



con relación directa con los municipios; y en el cuarto el derecho de puerta en el cual se analiza desde su origen en Guatemala y a nivel internacional, estableciendo un marco comparativo de la evolución de este hasta su regulación actual.

La potestad tributaria es la facultad que tiene el Estado y los municipios de imponer tributos sobre los contribuyentes sujetándose al principio de legalidad tributaria. El presente trabajo de tesis se fundamenta teóricamente en la doctrina del *ius imperium* del Estado, lo que incide en el área del derecho tributario para el ejercicio de la potestad tributaria ejercitada por el Estado y por los municipios.

En la determinación del contenido de esta tesis se utilizó el método deductivo dado que a través de las doctrinas y la normativa ya establecida se validó el razonamiento del abuso del poder tributario municipal por parte de los municipios y a través del método analítico se creó la hipótesis de que la emisión del Código Tributario Municipal solucionaría este problema. El presente trabajo es de utilidad para todo el que tenga la intención de estudiar la potestad tributaria municipal en la creación de tasas municipales y para evitar que las instituciones del derecho administrativo sean desfiguradas al querer utilizarlas en el derecho tributario municipal como parte del hecho generador.



CAPÍTULO I

1. Administración de los tributos en los municipios

El contexto de los municipios al emitir tasas ha provocado inestabilidad en la legislación municipal, derivado de inexistencia del Código Tributario Municipal, el cual dentro del desarrollo del derecho tributario a sido el pilar para la correcta administración de los ingresos municipales, dado que desarrolla las atribuciones constitucionales, los alcances y los limites del poder tributario municipal.

1.1. Contexto de los municipios al emitir tasas

Aproximaciones políticas y jurídicas han surgido en el sistema tributario municipal, ante el desafío de analizar y comprender varios aspectos del fenómeno legislativo en el ámbito municipal con relación a los tributos, es favorable realizar una aproximación previa a las realidades tanto jurídicas como políticas que operan como causas de la inestabilidad legislativa que hasta el día de hoy poseen los municipios en materia tributaria.

Partiendo de la concepción de que un tributo es toda prestación obligatoria que el Estado exige en ejercicio del poder de imperio por medio de la emisión de leyes, y que del *imperium* estatal de Guatemala le otorga una pequeña parte a los municipios, el cual se materializa en este caso en lo que se denomina como poder o potestad tributaria municipal, que es la posibilidad jurídica y legislativa de crear, administrar y exigir tributos en su jurisdicción.



Podemos ubicar uno de los orígenes del problema del abuso del poder tributario municipal en el sistema del régimen administrativo del Estado de Guatemala, dado que este causa la distribución del poder fiscal concebido por la Constitución Política de la República de Guatemala, al asignar las facultades impositivas para la captación de recursos en diversos órganos, y como consecuencia del sistema de la relación poder-territorio adoptado para la organización del Estado de Guatemala.

Sin embargo, no es que este sea un problema por sí solo, sino que la ausencia de estructuras jurídicas completarias que plasmen adecuadamente el uso del poder tributario en la descentralización y la autonomía de los municipios hacen surgir los problemas legislativos tributarios en el abuso de la facultad que se les ha otorgado.

Santo Tomas de Aquino afirmaba que una ley es justa conforme a su fin cuando se ordene al bien común, en razón de su autor cuando se circunscriba a las potestades del legislador sin excederlas y en razón de su forma cuando se impongan las cargas a los súbditos con igualdad proporcional. Seguidamente un tributo será justo solo si la ley que lo crea es dada por autoridad legislativa competente, si su finalidad es justa y conocida y si la proporción del tributo establecido es acorde con su finalidad durante su creación y subsistencia.

Los municipios de Guatemala en el devenir histórico tributario han evolucionado, sin embargo, carecen de certeza jurídica, dado que las instituciones de la tasa, el arbitrio, las licencias, los reglamentos municipales, los acuerdos municipales han sido utilizados solo como instrumentos de percepción sin observar la legalidad de las normas que crean en materia tributaria. Esto provoca la necesidad de acudir a la justicia constitucional, justicia



a la que no todos tienen acceso, en consecuencia una de las figuras tributarias que más ha sido deformada en el ámbito municipal es el derecho de puerta como arbitrio, dado que ha sido utilizada de forma indistinta para la obtención de recursos.

1.2. Código tributario municipal

Guatemala en su historia tributaria municipal ha vivido en un vaivén de potestad tributaria, dado que en una época se le otorga demasiado y en otras se le ha disminuido exageradamente, sin embargo, dentro de la coyuntura que tenemos y el avance que ha tenido el derecho tributario en Guatemala, se tiene casi terminado el ordenamiento jurídico tributario municipal. La Constitución Política de La República de Guatemala a otorgado poder tributario a los municipios y además ha establecido la obligación de emitir el Código Tributario Municipal, en el cual se debe desarrollar la forma de ejercitar la potestad tributaria municipal.

Por otra parte, los municipios al no contar con esta normativa causa que los recursos financieros de los municipios sean limitados, quedando a la espera de las transferencias que le realice el gobierno central. La legislación guatemalteca tiende a descentralizar el Estado y es por ello que ha ido trasladando funciones a los municipios, sin embargo, no se realiza en conjunto un fortalecimiento económico tributario.

Hasta la fecha se han presentado tres iniciativas de ley del Código Tributario Municipal y ninguna ha sido aprobada. En la exposición de motivos de la iniciativa con número de registro 2877 se establece:



“Existe un vacío legal en materia de administración de tributos municipales, debido a que las leyes tributarias del país excluyen el área municipal, la existencia de un mandato constitucional de emisión del Código Tributario Municipal... las normas que regulan el sistema tributario municipal son una débil base jurídica para su aplicación...”¹.

Sin embargo, esta debilidad ha llegado hasta el punto de perjudicar la emisión de tasas municipales, como señalamos anteriormente los municipios han desfigurado la tasa como tributo dado que el hecho generador que crean los concejos municipales corresponde a los arbitrios o ha los impuestos, abusando del poder legislativo que tienen en materia tributaria.

En la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 9 de las disposiciones finales y transitorias en su parte conducente se establece que: “El Congreso de la República de Guatemala deberá emitir ...un Código Tributario Municipal, ajustado a los preceptos constitucionales, a más tardar, en el plazo de un año a contar de la instalación del Congreso.”. Como podemos observar esta es la razón de que en el Código Tributario se establezca que la aplicación de sus disposiciones es supletoria en materia tributaria municipal, dado que se espera la emisión del Código Tributario Municipal.

De las tres iniciativas de ley que se presentaron considera que el número de registro 2877 es la mejor diseñada para regular la materia tributaria municipal, dentro de este trabajo de investigación utilizaremos en algunos apartados esta iniciativa, sobre todo en materia de

¹ https://www.congreso.gob.gt/assets/uploads/info_legislativo/iniciativas/Registro2877.pdf Consultado: (20 de mayo de 2021).



tasas, y arbitrios. Por otra parte, la división legislativa de esta iniciativa es en general y en especial, pero únicamente contrastaremos con el arbitrio sobre actividades económicas anteriormente llamado derecho de puerta.

1.3. Derecho tributario o fiscal

La organización y funcionamiento de los municipios significan para estos gastos y la forma de buscar el ingreso de recursos económicos, lo cual da lugar a la actividad financiera de los municipios. En general para el Estado la búsqueda de las contribuciones es lo que da lugar al derecho tributario, el cual es definido por Giuliani Fonrougue citado por Saccone como, "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 suscitan entre estos últimos."².

El enfoque principal del presente trabajo es del derecho tributario como actividad del Estado ejercido por los municipios de Guatemala, y la relación municipal con los particulares. Estos dos aspectos dan margen a tratar sobre el derecho tributario municipal, el cual tiene su origen dentro del desarrollo de la autonomía municipal, definiendo esta Calderón como "La potestad de generación de sus propios ingresos y la libre disposición de sus recursos; estas prerrogativas deben de estar definidas y determinadas en la Constitución."³.

² Manual de derecho tributario. Pág. 1.

³ Derecho administrativo parte especial. Pág. 214.



La Constitución Política de la República de Guatemala da el carácter de autonomía a los municipios, y esta contiene el poder o la potestad tributaria que se enmarca dentro de la subordinación y dependencia jerárquica para regular y proponer algunas especies de tributos, encontrando así limitaciones constitucionales implícitas y explícitas. Por consiguiente, el Estado tiene la obligación de establecer un sistema tributario para los órganos municipales, a fin de asegurar su disposición financiera para el cumplimiento de sus fines en coordinación con las políticas del Estado.

1.4. Potestad tributaria municipal

De lo expuesto anteriormente, se puede establecer que el derecho tributario municipal es todo lo relativo a los ingresos de los municipios provenientes de las contribuciones forzadas y de las relaciones entre los particulares en su calidad de contribuyentes, el municipio y el Estado. Sin embargo, de esta afirmación hay que tomar en cuenta el argumento de Rodríguez en cuanto al estudio del derecho fiscal o tributario, *mutatis mutandi* para efectos jurídicos de Guatemala:

“No obstante la materia fiscal, y por ende la rama del derecho respectiva, está perfectamente precisada y se refiere únicamente a los ingresos del Estado que provienen de las contribuciones forzadas, en México las disposiciones fiscales se llegan a aplicar a otros ingresos del propio Estado, pero esto obedece solo a fines prácticos de recaudación mas no de la naturaleza misma de tales ingresos, que en definitiva no son fiscales.”⁴. En

⁴ Derecho fiscal. Pág. 27.



este sentido hay autores que por ello dividen los ingresos en tributarios y no tributarios parafiscales.

El derecho tributario gira en torno a la potestad tributaria dado que su mayor campo de estudio se desarrolla en las contribuciones forzadas. Si no existe delegado el poder tributario no es viable la existencia de los tributos, no se puede dejar la creación de un tributo en manos de cualquier entidad u órgano del Estado cuando lo que se afectara es la propiedad privada de los habitantes. La doctrina a concluido que el poder tributario debe por excelencia delegarse en la constitución de un país.

Guatemala tiene dividida la potestad tributaria dado que el Congreso de la República de Guatemala emite los arbitrios, impuestos y contribuciones especiales, por otra parte los municipios son quienes tienen la potestad tributaria para crear tasas municipales y contribuciones por mejoras así como la potestad para administrar los arbitrios que decreta el Congreso de la República de Guatemala. En virtud de ello podemos establecer que la potestad tributaria está dividida entre el Estado y los municipios, siendo originaria por devenir de la Constitución Política de la Republica de Guatemala.

El fundamento legal de la potestad tributaria dividida la podemos encontrar jerárquicamente; constitucionalmente está regulado en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala el que en su parte conducente establece "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



recaudación...”. Este es el fundamento de la primera división de la potestad tributaria atendiendo al órgano que tiene la potestad tributaria.

La norma constitucional de la segunda división del poder tributario que corresponde al municipal, esta contenido en el Artículo 253 de la Constitución Política de la República de Guatemala el cual establece: “Los municipios de la República de Guatemala, son instituciones autónomas. Entre otras funciones les corresponde: ...b) Obtener y disponer de sus recursos; ...Para los efectos correspondientes emitirán las ordenanzas y reglamentos respectivos.”. Esta norma jurídica es el principal fundamento de la potestad tributaria municipal en cuanto al ejercicio del poder tributario, para poder establecer, recaudar y controlar las contribuciones de los vecinos contribuyentes.

Por otra parte, la doctrina desarrolla una división de la potestad tributaria, dividiéndola en originaria y derivada, fraccionamiento que se da por el traslado de la autonomía al campo tributario. En este sentido manifiesta Villegas al citar al profesor Dino Jarach: “Cuando el poder fiscal nace de la propia constitución es originario, y por tanto tiene ese carácter tanto el poder fiscal provincial como el nacional. En cambio, el poder fiscal es derivado cuando surge de leyes dictadas por los Estados, en virtud de su propio poder fiscal originario...”⁵.

Para el caso de Guatemala el poder tributario se enmarca como originario, dado que de conformidad con los artículos citados anteriormente la Constitución Política de la República de Guatemala reconoce las facultades para el ejercicio de la potestad tributaria

⁵ Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Pág. 231.



a los municipios y al Congreso de la República de Guatemala. Asimismo, Bravo afirma que la competencia legislativa no debe confundirse con la capacidad tributaria activa, que es el que detenta el derecho de exigir el pago del tributo, en calidad de acreedor tributario. Es evidente que la competencia legislativa tributaria ocurrirá en un momento anterior al de la capacidad tributaria activa.

No obstante, el poder tributario municipal es desarrollado a partir de los fundamentos constitucionales en normas de carácter ordinario y reglamentarias. Pero nuestra legislación tiene la particularidad como señalamos anteriormente, que se ha omitido emitir el Código Tributario Municipal, normativa en la que debería expresarse y manifestarse el poder tributario municipal con todas sus características, limitaciones y formas de ejecución. De esta omisión legislativa encontramos paliativos normativos para el ejercicio del poder tributario municipal, de las cuales nuestra legislación estipula las siguientes:

El Artículo 1 del Código Tributario en su parte conducente regula que: “Carácter y campo de aplicación. Las normas de este código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán de forma supletoria...”.

De esta supletoriedad podemos asumir dos vertientes: la primera, que el legislador reconoce el poder tributario municipal y su obligación constitucional de plasmar en una norma específica el poder tributario municipal; y la segunda, que la supletoriedad es la fuente de poder tributario municipal actualmente, por ende, los municipios deben de



observar las normas del Código Tributario.

En efecto, el Artículo 9 del Código Tributario establece que: "Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en el ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines."

Asimismo, esta norma se vincula con el Artículo 3 del Código Municipal el cual contiene otro fundamento del poder tributario municipal, y establece en su parte conducente: "En ejercicio de la autonomía que la Constitución Política de la República de Guatemala 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..."

Estos artículos citados contienen en su totalidad el fundamento del poder o potestad tributaria municipal, y tanto la Constitución Política de la República de Guatemala, el Código Tributario y el Código Municipal son normas que se deben de observar por los municipios ante la ausencia del Código Tributario Municipal.

Esto independientemente de las normas posteriores que pueda crear el Congreso de la República de Guatemala y de las ordenanzas que emitan los concejos municipales, los cuales ya regularían las particularidades del derecho tributario municipal, con la salvedad de lo manifestado en el apartado del Código Tributario Municipal, que sería lo ideal emitirlo para el desarrollo del derecho tributario municipal y el avance en las recaudaciones propias de los municipios.



La potestad o poder tributario municipal es la facultad originaria que proviene de la Constitución Política de la República de Guatemala para que los municipios emitan ordenanzas municipales para la creación y administración de tasas municipales y contribuciones por mejoras, así como para la administración de arbitrios.

1.5. Atribución constitucional, alcances y límites del poder tributario municipal

La coyuntura de las municipalidades al emitir las tasas permite observar la problemática que genera actualmente que los concejos municipales emitan tributos sin la certeza jurídica de sus competencias, extralimitándose al emitir los acuerdos o reglamentos para la creación de tasas que son denunciados de inconstitucionalidad. Sin embargo, este no es solo un problema legislativo y de aplicación de la norma, sino que también es un problema doctrinario, como señala Villegas “Es motivo de discusión doctrinaria el alcance de la potestad tributaria de los municipios, y, en general de sus facultades legales.”⁶. Este problema causa inseguridad jurídica.

El ejercicio de la potestad tributaria atribuida constitucionalmente a los municipios de Guatemala se encuentra condicionado para ejercitarlo, por una parte, por los límites generales aplicables a todo poder tributario, como lo son los principios del derecho tributario. Por otro lado, se aplica una serie de límites específicos que se concretan sustancialmente en las normas vigentes que regulan el poder tributario municipal y principalmente la regla de la razonable equivalencia.

⁶ **Ibid.** Pág. 187.



Los principios jurídicos tributarios cumplen la función de límites a la potestad tributaria de la que se encuentra investida la autoridad competente. Asimismo, como lo ha señalado Neumark, la función de los principios ha sido descrita como la obtención de una especie de guías u orientación para una política fiscal racional.

Como limite constitucional al poder tributario municipal en el ordenamiento jurídico guatemalteco se encuentra el Artículo 255 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el que establece en su parte conducente: “La captación de recursos deberá ajustarse al principio establecido en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, a la ley y a las necesidades de los municipios.”.

Esta norma constitucional al remitirnos al Artículo 239, nos remite al principio de legalidad tributaria y por ende el principio de reserva de ley, estos dos principios son las bases para la creación de tasas municipales y contribuciones por mejoras. Esto no implica que no se aplican los otros principios del derecho tributario.

Por otra parte, el Código Municipal establece en su parte conducente en el Artículo 23: “Distrito Municipal es la circunscripción territorial en la que ejerce autoridad un concejo municipal.”. Este fundamento legal constituye una limitación en cuanto a la competencia territorial que puede ejercer el municipio en uso del poder tributario municipal. Por consiguiente, la territorialidad como elemento de la autonomía municipal sujeta la eficiencia y el alcance de las normas al territorio de cada municipio, derivado de la organización territorial del Estado respondiendo a la necesidad de hacer compatible el ejercicio simultaneo del poder tributario estatal y municipal.



Asimismo, el Código Municipal establece la siguiente obligación en el Artículo 72 ^{parte} conducente: "...Las tasas y contribuciones deberán ser fijadas atendiendo los costos de operación, mantenimiento y mejoramiento de calidad y cobertura de servicios.". El precepto legal citado limita la libertad para fijar las bases de recaudación, dado que al emitir una tasa municipal deberá vincularse ambas normas para la creación de la obligación tributaria municipal. La interpretación y la aplicación que contiene este artículo en la doctrina es denominado como regla de la razonable equivalencia.

En el mismo sentido otro limite lo constituye la prohibición de doble o múltiple tributación interna, en donde encontramos un caso especial, por existir más de dos sujetos con poder tributario: El Estado y los municipios, caso especial que analizaremos posteriormente. En suma, no podrán los municipios en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes o servicios situados fuera de su territorio o que causen un obstáculo para la libre circulación de estos. Sin embargo, puede ser que dos o más municipios graven el mismo hecho imponible el cual no procedería por ser una doble o múltiple tributación.

1.6. Complejidad de conceptualizar las especies de los tributos

La materia del derecho tributario se ha enmarcado en disyuntivas para poder definir su autonomía en cuanto al derecho financiero, sin embargo esta separación no implica un estudio totalmente aislado, deben de conjugarse para perfeccionar las instituciones de cada una de estas disciplinas del derecho. Es por ello que, para determinar el derecho tributario municipal, no podemos obviar al derecho financiero, el cual representa la actividad financiera que pueda realizar el municipio, destacando que las instituciones de



las finanzas estatales pueden influir en el perfeccionamiento de las instituciones del derecho tributario municipal.

Villegas al citar al profesor Fernando Sáinz define el derecho financiero como: “La disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado y los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que se destinan al cumplimiento de los servicios públicos.”⁷.

Esta definición nos da una perspectiva general, con la que se determina que no es necesario crear un derecho financiero municipal, dado que los ingresos y egresos del Estado deben de estudiarse coordinadamente con los municipales, para la creación de una política fiscal de Estado.

Sin embargo, la discusión doctrinaria en cuanto a la clasificación de los ingresos dentro del derecho financiero, tiene repercusiones dentro de la clasificación de los tributos, dado que dependiendo de la clasificación que se adopta, así es como se clasifica el tributo. El influjo de la evolución del derecho financiero y el derecho tributario han variado dependiendo de la organización y fines de los Estados. Señala Valdés: “Carecería de objeto hacer una descripción de todas ellas, razón por la cual seleccionamos las que nos parecen más representativas...”⁸.

⁷ *Ibid.* Pág. 121.

⁸ *Curso de derecho tributario.* Pág. 2.



No obstante, al no ser nuestro objeto de estudio el derecho financiero en el presente trabajo, solo hacemos referencia breve de esta clasificación de los ingresos que propone

Bravo citando a Jarach: “Los recursos públicos del Estado se dividen en originarios y derivados, siendo los recursos originarios aquellos que provienen de los bienes patrimoniales del Estado o las actividades productivas que realice... En cambio, los derivados son recursos que provienen de otras fuentes de riqueza, es decir del patrimonio ajeno, por ende, requieren del poder soberano del Estado para su creación.”⁹.

Después de esto, queda establecido que la influencia de la clasificación de los ingresos en el derecho financiero impacta directamente en la clasificación de los tributos, y que la división que adopte el Estado de Guatemala será factor determinante para legislar la creación de tributos en materia tributaria municipal.

Todas estas clasificaciones creadas en la doctrina han provocado en el ordenamiento jurídico guatemalteco confusión al emitir tributos en el ámbito municipal, contraviniendo la constitucionalidad. Los órganos de los municipios no tienen el conocimiento necesario para aplicar la clasificación que corresponde a Guatemala o de manera arbitral transgreden la ley tergiversando las especies del tributo.

Ante la necesidad de la determinación de los tributos en la legislación guatemalteca se han definido en el Código Tributario algunas especies de los tributos, sin embargo, estas tienen efecto para el derecho tributario nacional, dejando de lado el derecho tributario

⁹ Fundamentos del derecho tributario. Pág. 72.



municipal, ya sea porque se planea la emisión del Código Tributario Municipal o por omisión legislativa. La falta de determinación de las especies de los tributos en materia tributaria municipal ha causado la deformación de los arbitrios y las tasas municipales, provocando incertidumbre jurídica.

En este sentido expresa Valdés: “El derecho tributario siente, pues, más que otras ramas jurídicas la necesidad de precisar los conceptos y definir las especies de los tributos, estableciendo el sentido que debe atribuirse a las palabras utilizadas en la norma para denominarlas.”¹⁰. Actualmente no contamos con definiciones legales de las especies de los tributos municipales y la Corte de Constitucionalidad ha proporcionado algunas definiciones, siguiendo la línea doctrinaria que señala Valdés: “Si esa definición expresa no existe, el intérprete debe atribuirle un sentido, el que resultara de sus investigaciones particulares.”¹¹.

Guatemala concurre en estas situaciones de inestabilidad tributaria municipal, no usando correctamente el poder tributario que se le ha concedido a los municipios, sin embargo, no es un problema único, sino que en otros países también se observan problemas de este tipo en las áreas locales. De hecho, el autor Valdés señala que: “Tanto en Brasil como en Uruguay esta diferencia de potestades ha desembocado en un uso abusivo de los poderes legislativos locales, distorsionando los conceptos de tasas y contribuciones para fortalecer sus ingresos.”¹².

¹⁰ **Op. Cit.** Pág. 82.

¹¹ **Ibid.** Pág. 72.

¹² **Ibid.** Págs. 83



Las imprecisiones y omisiones del desarrollo del derecho tributario municipal en Guatemala, son el resultado de la tardía evolución de la terminología técnica de la disciplina del derecho tributario que ha evolucionado lentamente y no siempre de la mejor forma, para ejemplo la omisión legislativa del Código Tributario Municipal. Esto ha traído como consecuencia el planteamiento de problemas en el ámbito de la tributación municipal.

1.7. Ingresos municipales

Los ingresos de los municipios están constituidos por: la asignación constitucional, porcentaje de impuestos asignado para los municipios, estos los podemos comprender como ingresos externos de los municipios. Asimismo, encontramos un segundo bloque de tributos propios de los municipios: estos son los arbitrios, las tasas municipales por servicios administrativos y tasas por servicios públicos locales, contribuciones por mejoras o aportes compensatorios de los propietarios o poseedores de inmuebles beneficiados por las obras municipales de desarrollo urbano y rural.





CAPÍTULO II

2. Principios constitucionales del derecho tributario municipal

Los principios en el mundo jurídico se distribuyen en principios generales del derecho y principios de cada área, sin embargo, en este caso el derecho tributario al tener una subdivisión que es el derecho tributario municipal hace suyos los principios del derecho tributario, introduciendo algunos cambios en estos por la especialidad que conlleva el derecho tributario municipal. Para Bravo, los principios jurídicos son “Disposiciones axiomáticas, directrices o si se quiere reglas fundamentales, de carácter nuclear, que soportan el sistema jurídico del derecho positivo, que justifican el carácter racional del ordenamiento jurídico...”¹³.

La influencia que tienen los principios en el derecho tributario municipal es de rango constitucional, dado que el legislador ha dejado plasmados en la Constitución Política de la República de Guatemala cada uno de los principios del derecho tributario municipal, el Artículo 255 en su parte conducente establece “...la captación de recursos deberá ajustarse al principio establecido en el Artículo 239 de esta Constitución, a la ley y a las necesidades de los municipios.”.

Lo que llama la atención es la regulación que realiza el constituyente, dado que deja de lado el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual

¹³ Op. Cit. Pág. 74.



contiene los principios de capacidad de pago o contributiva, de equidad y justicia tributaria, el de no confiscatoriedad y el de la prohibición de doble o múltiple tributación. En inferencia podemos decir que el legislador se percató que la regla de razonable equivalencia modifica estos principios y que no podían ser aplicados en su totalidad al régimen municipal, sin embargo, por medio de una integración normativa pueden ser aplicados con un grado de atenuación.

Previo a desarrollar los principios del derecho tributario se estudia lo que en la doctrina ha sido denominado como regla de la razonable equivalencia, la cual modifica los principios del derecho tributario para su aplicación en el ámbito municipal. Además, la regla de la razonable equivalencia se vuelve la principal característica a observar en materia tributaria municipal, y a pesar de que no se cataloga como un principio tiene función de interpretación para la aplicación y la creación de las normas del derecho tributario municipal.

2.1. Destino y regla de la razonable equivalencia

Las tasas como tributos han desarrollado como principal diferencia de los impuestos y los arbitrios el destino de lo recaudado y el uso que se le dará, propugnado los economistas que era necesario realizar una equivalencia entre la cuantía y el costo del servicio cuyo funcionamiento daba lugar al pago. Sin embargo, esta concepción fue criticada por los juristas quienes establecieron que el destino y la equivalencia no podían influir en la naturaleza jurídica de la tasa. Pero, acordaron que, aunque no se exigía una igualdad entre el producto de la recaudación y el costo del servicio era necesaria alguna relación.



En este sentido manifiesta Valdés que: “Puede encontrarse en una razonable equivalencia entre ambos rubros, la que a nuestro juicio deriva del principio de que el producto de la recaudación de las tasas debe tener como único destino las necesidades financieras del servicio correspondiente.”¹⁴. La razonable equivalencia fue la razón que encontraron los juristas para que la tasa mantuviera su naturaleza como tributo y no se desvirtuara su origen, la potestad tributaria municipal. No puede existir la concepción de un tributo voluntario, dado que todos son creados por el *imperium* del Estado y por tanto de cumplimiento obligatorio.

Valdés señala que en la exposición de motivos del modelo del Código Tributario Argentino Local, se expuso que el destino es un elemento importante e imprescindible para diferenciar las tasas de los impuestos, concluyendo que serán tasas si su producto está destinado al financiamiento del servicio con la limitación de la razonable equivalencia y que serían impuestos si no tienen afectación especial, es decir son independientes de toda actividad estatal relativa al contribuyente con la consecuencia de que su cuantía no reconoce limitaciones relacionadas con las necesidades del servicio.

A consecuencia de esto los recursos que son recaudados no se pueden disponer para otros destinos que no sean el servicio, pero no excluye la posibilidad de crear reservas para un futuro con tendencias de ampliar o perfeccionar el servicio, siempre y cuando sea dentro de la razonable equivalencia. Es por ello que Héctor Villegas citado por Valdés afirmo:

¹⁴ Op. Cit. Pág. 160.



“Si de las circunstancias relativas a la creación del tributo surge que la verdadera finalidad de su creación es solventar gastos ajenos al servicio vinculado a la tasa, la realidad debe primar sobre la figura de la tasa y concluirse que se está ante otra especie tributaria cuya creación debe cumplir con los requisitos constitucionales pertinentes, en especial en cuanto a la potestad para establecerlo.”¹⁵. Es por ello que si los concejos municipales crean tasas que son arbitrios o impuestos estos deben de ser expulsados del ordenamiento jurídico, dado que están usando arbitrariamente la potestad tributaria municipal.

En virtud de lo expuesto Valdés afirma “Se requiere que no exista una notoria desproporción entre el producto de la tasa y el costo total del servicio, es decir que no supone una equivalencia estricta y que por el contrario es suficiente que exista una razonable equivalencia.”¹⁶. Esta afirmación es la premisa sobre la cual se debe de crear una tasa para evitar distorsionar la figura de la tasa municipal teniendo como medida el costo del servicio.

Por otra parte, es necesario abordar como determinar la cuantía de la tasa, dado que no se puede utilizar la misma base de cálculo que para los impuestos, es por ello que el principio de capacidad contributiva varía en cuanto a su aplicación, la tasa para calcular su cuantía será por la regla de la razonable equivalencia basada en el costo del servicio. Los principios que se ven modificados por la razonable equivalencia son: el de capacidad económica o contributiva, el de igualdad, el de equidad y justicia tributaria, el de no

¹⁵ **Ibid.** Pág. 161.

¹⁶ **Ibid.** Pág. 162.



confiscatoriedad y el de prohibición de doble o múltiple tributación.

2.2. Legalidad tributaria

Generalmente los principios son disposiciones axiomáticas o directrices, pero en este caso es límite al uso del poder tributario municipal, dado que circunscribe a los concejos municipales a no hacer uso ilegal de esta potestad. Saccone afirma que “El principio de legalidad constituye una garantía esencial en el derecho constitucional tributario, en cuya virtud se requiere que todo tributo sea creado por ley, entendida esta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los principios establecidos por la Constitución para la sanción de las leyes y que contiene una norma jurídica.”¹⁷.

El principio de legalidad tributaria municipal tiene su fundamento en el Artículo 253 de la Constitución Política de la República de Guatemala que, en su parte conducente establece, “Los municipios de la República de Guatemala, son instituciones autónomas. Entre otras funciones les corresponde: ... b) Obtener y disponer de sus recursos... Para los efectos correspondientes emitirán las ordenanzas y reglamentos respectivos.”. Esta norma fundamenta la facultad legislativa de los municipios para la creación de las tasas municipales.

Por otra el Artículo 255 de la Constitución Política de la República de Guatemala impone

¹⁷ Op. Cit. Pág. 65.



la obligación de ajustarse al Artículo 239, que contiene el principio de legalidad tributaria. Al realizar la integración normativa observamos que las ordenanzas municipales son el medio para emitir los tributos municipales, encontrando el límite formal del principio de legalidad tributaria. Asimismo, por medio de la integración normativa el límite material del principio de legalidad tributaria municipal está contenido en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

De esta manera se observa que se tiene concordancia con lo que Bravo establece: “Es un principio tributario formal que limita el ejercicio de la potestad tributaria a ciertos vehículos introductores de normas jurídicas (leyes, decretos legislativos y ordenanzas municipales, de ser el caso).”¹⁸.

En la legislación peruana se contempla la potestad tributaria municipal y en relación con el principio de legalidad tributaria señala Bravo: “Las normas reglamentarias no pueden desempeñar una función normativa en lo que respecta a la configuración del tributo, ... solo de manera excepcional, se admiten derivaciones a las reglamentarias, de materia reservada a la ley. Siempre y cuando los parámetros estén claramente establecidos en la propia ley, no siendo aceptables la entrega de facultades en blanco.”¹⁹.

Al tener la potestad tributaria los municipios de Guatemala para emitir sus propios tributos, al igual que Perú se imponen parámetros para su creación. Dentro de los límites que se impone esta que los reglamentos no pueden ser utilizados para la creación de tributos

¹⁸ Op. Cit. Pág. 79.

¹⁹ Ibid. Pág. 80.



municipales, que el medio obligatorio son las ordenanzas municipales. Es importante distinguir que cuando Bravo se refiere a norma reglamentaria no es que se refiera los reglamentos, sino la jerarquía de las ordenanzas municipales.

En el mismo sentido insiste Bravo: “Si bien la norma tributaria solo puede ser creada, modificada o derogada por ley, en el caso de las tasas y aranceles puede derivarse a una norma reglamentaria la regulación de alguno de los elementos esenciales del tributo, siempre que ello conste expresamente en la ley, y se señalen parámetros sobre los cuales tal labor debe ser efectuada.”²⁰.

Este análisis es compartido en la iniciativa de ley del Código Tributario Municipal número de registro 2877 Artículo 4, en la que se propone: “Las tasas y contribuciones por mejoras serán establecidas por el Concejo Municipal, mediante ordenanza tributaria, que deberá de establecer las bases de recaudación...”²¹.

2.3. Prohibición de doble o múltiple tributación

La Constitución Política de la República de Guatemala establece en el Artículo 243 parte conducente: “...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 o por el mismo evento o periodo de imposición...”. Como afirmamos anteriormente que a pesar de que los constituyentes no hicieron una integración normativa

²⁰ **Ibid.** Pág. 79.

²¹ **Op. Cit.** Pág. 4.



taxativa con este principio, no lo podemos dejar de lado, dado que tiene gran relevancia para la aplicación en el derecho tributario municipal por la existencia de mas de dos sujetos con poder tributario.

Existe la posibilidad que dos o más municipios creen una misma tasa y que el mismo sujeto pasivo sea gravado, o bien que el municipio emita una tasa que ya existe en forma de impuesto o arbitrio con el hecho generador que pretende crear la tasa. Un ejemplo que podemos catalogar es del impuesto de circulación, donde un municipio pretenda crear una tasa por transitar por determinadas partes del municipio, en consecuencia se estaría creando una doble tributación por grabar el mismo hecho generador que es circular en el territorio nacional.

2.4. Equidad y justicia tributaria

El derecho tributario municipal se encuentra inspirado de igual manera en el principio de equidad y justicia tributaria el cual se encuentra contenido en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala que establece en su parte conducente: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo...”. Este principio es aplicable en dos ámbitos, tanto en la creación de las normas tributarias como es en el caso de su interpretación y aplicación. Este principio es además de los generales del derecho y una regla de interpretación para los órganos jurisdiccionales y administrativos, lo cual le da presencia en el derecho tributario municipal. En la mayoría de los Estados una política tributaria moderna debe de garantizar la igualdad y la equidad a través de las leyes tributarias, con el fin de hacer justicia en forma de igualdad.



2.5. Capacidad económica

Este principio también es conocido como principio de capacidad contributiva, el autor Saccone afirma que tiene tres planos, el primero es el jurídico positivo, donde expresa que un sujeto es titular de derechos y obligaciones con arreglo a la normativa tributaria vigente; el segundo es el ético económico donde se designa la aptitud económica del sujeto para soportar, o ser destinatario de tributos; y el tercero el técnico económico, esto es en los principios, reglas, procedimientos y categorías relativas a la operatividad o eficiencia recaudatoria de los tributos.

Para aplicar el principio de capacidad económica es importante valorar los principios de igualdad, no confiscatoriedad, equidad y justicia tributaria, para poder establecer un tributo municipal acorde a las necesidades de los municipios. A primera perspectiva pareciera por la regla de la razonable equivalencia, que el principio de capacidad económica rompe con el esquema de que un contribuyente con mayor capacidad contributiva debe de pagar una mayor cantidad y que un contribuyente con menor capacidad contributiva debe de tener una carga menor, dado que el costo del servicio se regirá por razonable equivalencia.

Sin embargo, en los Estados se ha enlazado la doctrina que propone Giamprieto citado por Valdés Costa: "La cuantía unitaria de la tasa debe establecerse en función de los fines sociales y políticos perseguidos por el Estado al igual que en los demás tributos sin que ello signifique que preconizo la entronización de la arbitrariedad y la injusticia..."²².

²² Op. Cit. Pág. 163.



Del fin social que pueden abarcar los Estados no es posible desligarlos de las tasas, dado que todos los tributos tienen como fin obtener recursos para cumplir con los fines que se proponga el Estado. En el caso de las tasas que obtienen recursos para prestar un servicio dentro de un municipio y que estos son divididos en públicos y de utilidad privada, en virtud de esto si el costo de un servicio para un contribuyente sale de su capacidad contributiva deberá de existir una justa y solidaria carga tributaria para el desarrollo social de este sujeto pasivo.

“El principio de capacidad contributiva constituye el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria (así como el principio de legalidad es el límite formal respecto del sistema de producción de la norma).”²³. El principio de capacidad económica al ser el unificador de los principios tributarios refleja la justicia fiscal desarrollándose como el límite material del contenido de la norma tributaria que regulara la tasa.

En consecuencia, se crea una fórmula de adición para cuantificar una tasa, que sería la regla de la razonable equivalencia más la solidaridad que sea necesaria para que todos los contribuyentes tengan acceso al servicio que se prestará por la tasa municipal. Cuando el destino de la percepción de los tributos implica la razonable equivalencia en el servicio municipal, la capacidad económica se somete ante el principio de igualdad y equidad tributaria.

La Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 243 parte conducente

²³ Saccone. *Op. Cit.* Pág. 66.



establece: "...Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago...". Por consiguiente, cada persona contribuye a la cobertura de las erogaciones estatales en equitativa proporción a su aptitud económica de pago público, es decir su capacidad contributiva.

La proporcionalidad con la que debe de crearse una tasa no será referida a su número de vecinos sino a el costo del servicio reforzado axiológicamente por la equidad, principio que se opone a la arbitrariedad y que se cumple cuando la imposición es justa y razonable para el desarrollo de los servicios que gravan las tasas.

2.6. No confiscatoriedad

Como afirmamos anteriormente los principios generales del derecho influyen en los principios específicos, tal es el caso del principio de no confiscatoriedad que tiene su fundamento en la inviolabilidad de la propiedad privada y su libre disposición de acuerdo con la ley. La Constitución Política de la República de Guatemala establece en el Artículo 39: "Se garantiza la propiedad privada como un derecho inherente a la persona humana. Toda persona puede disponer libremente de sus bienes de acuerdo con la ley...".

Saccone establece que: "Los tributos son confiscatorios cuando absorben una parte sustancial de la propiedad o de la renta. La dificultad surge para determinar concretamente que debe entenderse por parte sustancial."²⁴. Este principio aplicado a las tasas no tiene

²⁴ Ibid. Pág. 75.



mayor relevancia, dado que el costo del servicio está sujeto a la razonable equivalencia, pero no implica que si se abusa de la potestad tributaria municipal al ser confiscatoria la tasa, no se pueda hacer valer este principio para reestablecer la constitucionalidad del ordenamiento jurídico.

2.7. Igualdad tributaria

Este principio es de trascendencia en todas las áreas del derecho, en el derecho tributario tiene dos perspectivas, la primera que no permite que se creen privilegios a favor de determinados sujetos pasivos de las obligaciones tributarias y la segunda que se refiere a imponer la capacidad contributiva tomando en cuenta los factores de igualdad y desigualdad.

Al enfocarse estas dos vertientes se establece una aplicabilidad para la creación de normas y la resolución de casos concretos de los vecinos contribuyentes, además trasciende como un límite del derecho tributario municipal, para la distribución de la carga de los gastos públicos especialmente en los tratamientos técnicos desiguales para el sostenimiento del tributo. De acuerdo con Saccone la igualdad tributaria “No se refiere este principio a la igualdad numérica, que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes están en análogas situaciones, con exclusión de todo distingo arbitrario, injusto, hostil contra determinadas personas o categorías de personas.”²⁵.

²⁵ **Ibid.** Pág. 68.



El principio de igualdad es un valor axiológico de mayor importancia en el ordenamiento jurídico dado que influye en los otros principios al momento de realizar una interpretación para resolver, la igualdad limita la actividad legislativa de los concejos municipales prohibiéndoles que injustificadamente se dé un tratamiento diverso a situaciones iguales o equivalentes. Por otra parte si existe una desigualdad de trato ente la ley tributaria, debe existir homogeneidad entre los términos de comparación tratados desigualmente ante la norma tributaria. Además debe de ser clara la finalidad que justifique la distinción de trato ante normativa tributaria.

Siguiendo esa línea de razonamiento Saccone citando a Jarach establece “La igualdad quiere decir igualdad a paridad de capacidad contributiva.”²⁶. Así como la regla de la razonable equivalencia infiere en estos principios la igualdad infiere sobre la razonable equivalencia, dado que cuando exista una desigualdad en la capacidad contributiva del sujeto pasivo, se tendrá que mermar la cuota a pagar para este sujeto. Cuando una tasa fijada por un servicio no sea accesible para un sujeto pasivo se tendrán que crear exenciones para no caer en una tasa injusta.

2.8. Generalidad

El antecedente más significativo de este principio es la revolución francesa, dado que en esta se consagro el deber de contribuir a las cargas públicas por parte de todo ciudadano que estuviera en la capacidad contributiva. Este principio que el derecho tributario hace

²⁶ **Ibid.**



suyo proviene de que la ley es de aplicación general, pero la particularidad es que ~~debe~~
de basarse en la capacidad contributiva. Con este fin afirma Saccone “Este principio alude
al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona física o ideal se
halla en las condiciones que marcan, según la ley, la aparición del deber de contribuir,
este debe ser cumplido...”²⁷.

²⁷ **ibid.** Pág. 70.



CAPÍTULO III

3. Tributos con relación directa a los municipios

Los tributos son la máxima expresión del ejercicio del poder del imperio por parte del Estado, además constituyen las prestaciones en dinero que se utilizan para cubrir los gastos estatales. Estos fenómenos financieros dinámicamente conforman la actividad financiera. Las variadas combinaciones de que pueden ser objeto estos elementos, dan lugar a las diversas clases de tributos, las cuales dependen de las mutaciones del sistema de que forman parte.

3.1. Tasas municipales

La importancia de los ingresos municipales para encaminar la autonomía financiera de un municipio es esencial, para Guatemala a significado una gran variedad de ingresos a lo largo del tiempo. Los ingresos con mayor relevancia son los tributos que obtiene el Estado. Por otra parte en el ámbito municipal la historia hasta hoy en día no ha podido establecer una definición de tasa dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco. El Código Tributario lo único que ha establecido es una clasificación de tributos en la cual no ha incluido las tasas.

El Código Tributario en el Artículo 10 establece: “Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.”. El legislador a omitido pronunciarse sobre las tasas municipales, no determinando si son o no tributos, este pudo



haber obedecido a que se consideró que es materia a regular en el Código Tributario Municipal, y por otra parte pudieron ser partidarios de la tesis que la tasa municipal no es un tributo.

Por otra parte, Saccone señala que: “Existen divergencias en el campo doctrinal con respecto a la clasificación, destacando la relatividad de los diversos criterios elegidos al efecto.”²⁸. Asimismo, establece que: “En el aspecto jurídico, todas las contribuciones, cualquiera sea su denominación, tienen su fundamento en el poder tributario del estado y poseen análoga estructura jurídica; las diferencias radican en el presupuesto de hecho asumido por el legislador como determinante del tributo, que responde a circunstancias metajurídicas.”²⁹.

Es así como doctrinariamente se ha acuñado que la clasificación de los tributos se encuentra influenciada por la ciencia de las finanzas, además que tanto autores doctrinarios como legisladores se han preocupado de aspectos políticos, económicos o sociales antes que de los caracteres jurídicos y que los tributos en su mayoría persiguen utilidades o fines, haciendo que las clasificaciones varíen y no exista unanimidad en su regulación.

Sin embargo, la doctrina ha desarrollado diversas clasificaciones, pero la que ha predominado ha sido en razón de estables diferencias jurídicamente relevantes en cuanto a los elementos constitutivos de la relación jurídico tributaria, en palabras de Saccone: no

²⁸ **Ibid.** Pág. 233.

²⁹ **Ibid.**



son celestialmente equivalentes el impuesto, la contribución especial y la tasa. Asimismo, afirma que: “En los tres, en efecto, la ley constituye la fuente inmediata de la obligación tributaria; pero junto a este elemento común, las tres especies de tributos presentan elementos específicos que sirven para diferenciarlas.”³⁰.

Por consiguiente la tasa es una especie del tributo, y consideramos que debe de ser establecida así al momento de ser emitido el Código Tributario Municipal, con el cuidado de establecer una definición legal coordinada con las disposiciones constitucionales citadas anteriormente, pero además en la cual se valore la doctrina tributaria para crear dicha institución jurídica, guardando sigilo al escudriñar las diversas teorías que se han creado, esto por la afirmación que realiza el escritor doctrinario Villegas acerca de las tasas:

“Es el tributo que probablemente mayores discrepancias ha causado y que más dificultades presenta para su caracterización. Ello se debe en parte, a que quienes han tratado el tema han confundido elementos económicos, jurídicos y políticos. Por otra parte, también influye el arbitrio del legislador, que en diversos países crea presuntas **tasas** caracterizadas de distinta manera, graduadas en virtud de criterios dispares, con nombres que no siempre responden a la realidad del instituto, recaudadas por organismos diferentes y mediante procedimientos disimiles.”³¹.

Lo descrito anteriormente es la situación jurídica actual de Guatemala en materia tributaria

³⁰ **Ibid.**

³¹ Villegas. **Op. Cit.** Pág. 89.



municipal, el abuso del poder tributario por parte de los concejos municipales ha conllevado a la desnaturalización de las tasas, creando una confusión total con otras instituciones, dentro de estas: las licencias, las autorizaciones, las tasas municipales por servicios administrativos y tasas municipales por servicios públicos. Por otra parte, los concejos municipales se han visto influenciados por las condiciones económicas de sus municipios, estableciendo graduaciones de tasas sin contar con los criterios establecidos para poder emitirlos.

Este panorama hace difícil la labor de determinar una teoría sólida, pretendiendo encontrar uniformidades en la tasa, y como escribe Villegas que si se quiere dar a la noción de tasa un contenido de carácter uniforme mediante la comparación internacional resultara un verdadero problema. En Guatemala se hace una verdadera controversia que los municipios creen tasas, dado que no todos los municipios siguen las mismas directrices, esto a pesar de que la Asociación Nacional de Municipalidades a tratado de crear manuales para la administración de los municipios.

Para determinar la tasa como tributo en Guatemala estudiaremos la definición que nos proporciona Villegas, "La tasa es un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible e inherente a su soberanía, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente."³².

Eventualmente ante la ausencia de la definición de la tasa dentro de nuestro ordenamiento

³² *Ibid.* Pág. 74.



jurídico la Corte de Constitucionalidad decidió establecer doctrina legal, y proporcionó la siguiente enunciación de tasa “La cuota y la parte del costo de producción de los servicios públicos indivisibles, que el poder público obtiene legalmente de los particulares según su individual y efectivo consumo de tales servicios...”³³. Consideramos que esta primera definición no era exactamente precisa, como deben de ser los institutos del derecho tributario.

Posteriormente la Corte de Constitucionalidad cambio la doctrina legal que estableció con respecto a la definición anterior e instituyó la siguiente definición de tasa: “Una relación de cambio en virtud de la cual un particular paga voluntariamente una suma de dinero y debe de recibir como contraprestación un determinado servicio público...”³⁴. Con esta definición la Corte de Constitucionalidad estableció doctrina legal, separándose de la primera jurisprudencia instituida con la definición anterior citada, cambio que consideramos un error, dado que la anterior definición contenía mayores elementos acordes a nuestra legislación y la doctrina del derecho tributario.

3.1.1. Caracteres de la tasa

A partir de estas tres definiciones iniciaremos el desarrollo de los elementos o características que integran la definición de tasa, esto con el fin de establecer cual debe de ser la adoptada por Guatemala, de conformidad con el análisis de los fragmentos que extraemos de cada una.

³³ <http://138.94.255.164/Sentencias/825018.3524-2012.pdf>. Consultado: (3 de junio de 2021).

³⁴ <http://138.94.255.164/Sentencias/824432.1785-2013.pdf>. Consultado: (5 de junio de 2021).



La tasa tiene un carácter tributario, durante el desarrollo de este trabajo hemos caracterizado a la tasa como un tributo, dado que es emitido por el concejo municipal en ejercicio del poder tributario municipal que le otorga la Constitución Política de la República de Guatemala a los municipios. En relación a esta premisa Villegas establece que: "La circunstancia de tratarse de una prestación exigida coactivamente por el Estado, es justamente lo que le asigna a la tasa el carácter de tributo, ya que de lo contrario nos hallaremos con un precio."³⁵.

El carácter tributario de la tasa surge de la Constitución Política de la República de Guatemala, por el uso del poder tributario municipal por medio de ordenanzas municipales para imponer tasas, la imposición es el elemento que le da el carácter de tributario a la tasa y lo que hace que su naturaleza sea ser un tributo.

La Corte de Constitucionalidad hace caso omiso de la naturaleza como tributo de la tasa, colocando al municipio en un plano contractual dentro de la relación tributaria con el contribuyente, lo cual no es jurídicamente procedente porque la Constitución Política de la República de Guatemala le da el estatus al municipio de sujeto con competencia tributaria para ejercer en su territorio la potestad tributaria municipal y al crear una tasa es impositiva cuando se realizan los supuestos del hecho generador. La relación de cambio que pretende establecer la Corte de Constitucionalidad no es procedente, dado que los sujetos de la relación tributaria no están en un mismo plano, la relación de cambio no es más que la función que se desenvuelve en su aplicación.

³⁵ Op. Cit. Pág. 90.



Sin embargo, la Corte de Constitucionalidad en la primera definición que se cita estableció que el municipio con el poder público obtiene legalmente de los particulares la tasa. Y en la segunda definición que es la vigente estableció que en la tasa existe una relación de cambio en virtud de la cual un particular paga voluntariamente una suma de dinero. La primera definición no contradice la tasa como tributo dado que la potestad tributaria proviene del poder público del Estado, sin embargo en la segunda pretende colocarse a los municipios en un mismo plano con los vecinos lo que no es procedente por la naturaleza y característica tributaria de la tasa.

Asimismo, esta connotación señalada por la Corte de Constitucionalidad de la obtención legalmente por el ejercicio del poder público de las tasas municipales realiza dentro de la doctrina tributaria, dado que, "Tratándose de un tributo, la obligación de pagarlo debe estar creada por la ley y nace en cuanto se verifica el presupuesto de hecho."³⁶. En virtud de lo argumentado no es procedente que en la segunda definición se establezca una relación de cambio.

Es por ello que la doctrina ha establecido el principio de *nullum tributum sine lege*, el cual se encuentra establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala para el ámbito municipal y que al tener un carácter tributario y llevar implícito una obligación no exista el abuso por parte de los creadores de las tasas.

Por consiguiente, los doctrinarios tributarios han afirmado que este principio en materia

³⁶ Valdés Costa. *Op. Cit.* Pág. 143.



tributaria municipal ha experimentado una disminución de rigor, dado que este principio debe traducirse como: no existe tributo sin ley anterior, y que la creación de un tributo es reservada para el emisor de leyes, abre una brecha al permitir que los municipios puedan crear tasas por medio de ordenanzas municipales con rango reglamentario. En este sentido afirma Villegas citado por Valdés Costa que en materia tributaria municipal no es de rigurosa aplicación.

El siguiente carácter a desarrollar es denominado como la actividad del Estado divisible, o bien denominada por Valdés como divisibilidad, al respecto la define como: “La posibilidad de que el servicio sea susceptible de dividirse, en forma de poder individualizar a quienes reciben las prestaciones...”³⁷. y por su parte Villegas establece “que el hecho generador de la tasa debe integrarse con una actividad que el Estado cumple y que está vinculada con el obligado al pago.”³⁸. Esta característica es de común acuerdo por los doctrinarios del derecho tributario, en la que los servicios que dan lugar al pago de la tasa deben de ser divisibles en el sentido antes expresado.

Esta concordancia que han tenido los doctrinarios en desarrollo de la divisibilidad, es el mismo elemento común que tienen las definiciones planteadas de la tasa, tanto la brindada por Villegas como las proporcionadas por la Corte de Constitucionalidad, la individualización del vecino contribuyente es común a estas. Por otra parte, cuando se establece la divisibilidad de la actividad del Estado, se da la problemática de que actividad es la que puede realizar el Estado. El desplegado de esta característica es que la actividad

³⁷ **Ibid.** Pág. 145.

³⁸ **Op. Cit.** Pág. 90.



estatal vinculante debe ser inherente a la soberanía.

Este problema ha sido de constante cambio y discusiones doctrinarias, dado que argumenta que todo depende de la doctrina constitucional, la política y los fines inherentes al Estado: esto en virtud que los cometidos del Estado se han ido ampliando y otros han aumentado su categoría a tareas ineludibles del Estado. Sin embargo Villegas afirma que, “Es posible dividir la actividades de soberanía efectuando una clara división según las diferentes necesidades públicas que el Estado debe de satisfacer.”³⁹.

Uno de los criterios utilizados para determinar qué servicios son los que no se pueden constreñir al pago de tasas señala Villegas que: aquellos que son propios de la existencia misma del Estado, dentro de estos el impartir justicia. Otro de los criterios es que no se pueden obtener tasas por aquellos servicios que son obligatorios para el Estado y están legislados en la Constitución. Estos dos criterios se enmarcan por el principio de presunción de gratuidad, dado que la organización del Estado debe cumplir con el desarrollo de la sociedad y el resguardo de los derechos fundamentales de sus habitantes.

“Los demás servicios que el Estado preste y que no reúnan las características del grupo precedente, son remunerables, en virtud de los principios jurídicos universales, que rigen los contratos bilaterales, o sea, el deber de retribuir toda prestación que signifique una ventaja o provecho, concretados en la teoría de la causa jurídica.”⁴⁰. De la característica de la actividad divisible inherente a la soberanía del Estado contrapuesta a las definiciones

³⁹ *Ibid.* Pág. 94.

⁴⁰ Valdés Costa. *Op. Cit.* Pág. 149.



de tasa que estamos analizando, dan como resultado una restricción por parte de la Corte de Constitucionalidad, dado que limita la clasificación de las tasas por servicios públicos, lo cual consideramos que no es procedente, dado que el Código Municipal ha establecido que se pueden emitir tasas municipales por servicios administrativos y tasas municipales por servicios públicos.

Es por ello que Villegas estima que: “Quiere decir que el principio de gratuidad se modifica al cobrarse tasas, pero solo porque una ley así lo decide. Por esa razón, es posible admitir que la tasa sea realmente un tributo. Ello es porque la circunstancia de que se obligue a pagar sumas de dinero a las personas con respecto a las cuales la actividad se particulariza, no emana de la presunción de la onerosidad del servicio, sino de la innegable facultad del Estado de imponer gravámenes, es decir, de invadir coactivamente los patrimonios.”⁴¹. Es por que el principio de capacidad contributiva cobra relevancia dentro del derecho tributario municipal, en virtud que al emitir tasas los municipios lo hacen en uso del poder tributario que le otorga el Estado.

La siguiente característica que señala Valdés es la efectividad, al respecto manifiesta: “no siendo suficiente la organización del servicio, sino que es esencial su funcionamiento efectivo respecto del contribuyente.”⁴². Ambas definiciones de la Corte de Constitucionalidad contienen la obligación de que el servicio debe ser efectivo, esta tesis se sostiene además en el funcionamiento del servicio, estableciendo que, si este no funciona, no se produce el hecho generador de la obligación. La doctrina se ha

⁴¹ Op. Cit. Pág. 95.

⁴² Op. Cit. Pág. 145.



manifestado en este mismo sentido, el servicio o actividad debe ser de efectivo funcionamiento.

Por consiguiente se analiza la voluntad, esta característica ha estado en contraposiciones entre los doctrinarios, tanto que se han desarrollado tesis para clasificar los servicios en relación con las tasas, entre estas: tasas para servicios de necesidades colectivas y tasas para servicios de necesidades individuales, en la cuales han sometido la voluntad a que dependa si es de oficio o a petición de parte el contraer la obligación tributaria del pago de la tasa. En la definición doctrinaria que analizamos de tasa, la voluntad no es relevante, dado que se somete a la potestad tributaria municipal, entendiéndose el poder de crear la tasa como tributo sin tomar en cuenta la voluntad del particular.

Es por ello que Valdés señala que: "Consideramos equivocadas las teorías que distinguen las tasas voluntarias y obligatorias..."⁴³. Incluso en América Latina se ha sujetado a severas críticas, dado que considerar un tributo facultativo es contradictorio. Al considerar la tasa como tributo y siendo su principal característica el ser de cumplimiento obligatorio y en el cual no se puede concebir una prestación a título facultativo o negocial no trasciende la voluntariedad para el pago de una tasa. Además, una vez el particular solicite el servicio o el órgano haya determinado que tiene el servicio deberá de pagarse la tasa.

Por otra parte, la Corte de Constitucionalidad, da relevancia y aplicabilidad a la voluntad, integrándola dentro de la definición, asimismo la han desarrollado en argumentos, hasta

⁴³ *Ibid.* Pág. 157.



el punto de ser decisivo en las sentencias que emiten. En el siguiente párrafo ~~que~~ desarrolla la Corte de Constitucionalidad podemos observar la importancia que le dan a la voluntad como elemento de la tasa:

“Las tasas que pretende imponer la municipalidad referida, no son consecuencia de un requerimiento -voluntario- del administrado, sino una imposición de la propia autoridad local que obliga al particular a formular la solicitud de licencia para el funcionamiento de algún establecimiento comercial, por constituir tal autorización un servicio administrativo que debe ser prestado por la mencionada autoridad local, por virtud de la ley y, porque de otro modo, el interesado no puede ejecutar su actividad, sea esta de índole comercial, cultural, profesional o de recreación.”⁴⁴.

La Corte de Constitucionalidad por no valorar la clasificación de las tasas municipales establecida en el Código Municipal en tasas municipales por servicios públicos y servicios administrativos, además establecer en su definición que las tasas solo proceden cuando existen servicios públicos han hecho una interpretación errónea dado que especifican que si el procedimiento está establecido en la ley es de obligación realizarlo por la autoridad local, sin embargo no significa que deba de ser de forma gratuita, en este punto confunden la gratuidad con la obligatoriedad.

Ahora bien, el análisis de la Corte de Constitucionalidad debió de haber partido del hecho generador de la tasa, el cual conformaba la solicitud de licencia para el funcionamiento de

⁴⁴ <http://138.94.255.164/Sentencias/833794.1607-2016.pdf> Consultado: (3 de junio de 2021).



algún establecimiento comercial fijando una base imponible y un tipo impositivo por el funcionamiento del establecimiento abierto al público y no por el procedimiento de la emisión de la licencia. Además de ello el municipio pretendía hacer ver la emisión de la licencia como un servicio público cuando en realidad es un servicio administrativo.

En virtud de lo anterior la inconstitucionalidad procedía porque el hecho generador no correspondía a los caracteres y elementos de una tasa municipal por servicios administrativos, por el contrario el hecho generador del funcionamiento de un establecimiento abierto al público corresponde a un arbitrio y por ende se violentaba el principio de legalidad tributaria por ser el Congreso de la República de Guatemala quien debe de emitir los arbitrios, concurriendo en abuso de la potestad tributaria el municipio.

La voluntariedad del particular como característica de una tasa municipal no es relevante, esta crea confusión dado que los servicios municipales administrativos no solo proceden a petición de parte, sino que puede iniciarse de oficio. Valdés señala: “Naturalmente los servicios que proporcionan ventajas directas son demandados voluntariamente por los beneficiados, y los demás, especialmente los que ocasionan perjuicios en forma directa o indirecta, funcionan necesariamente de oficio. Puede reconocerse incluso una categoría intermedia, relacionada con la reglamentación jurídica de las actividades privadas, que se manifiestan por el otorgamiento de autorizaciones y permisos, que en realidad no proporcionan una ventaja real a los interesados, pero que estos, con el fin principal de evitar sanciones, se adelantan a solicitar el funcionamiento.”⁴⁵.

⁴⁵ Op. Cit. Pág. 159.



Por tanto, la Corte de Constitucionalidad no ha otorgado el sentido correcto voluntariedad, dado que, si el municipio establece en ejercicio de la potestad tributaria municipal una tasa por el servicio administrativo de otorgamiento de licencia, es obligatorio que el vecino realice el pago de la tasa, porque no depende de su voluntad el solicitar o no la licencia. Por otra parte, el no solicitarla trae la consecuencia jurídica de que la administración inicie el procedimiento de oficio por omitir solicitar la licencia y constreñir al pago de la tasa.

A la inversa, la Corte de Constitucionalidad al definir las características, da otro matiz totalmente diferente de su interpretación de la voluntariedad contradiciendo totalmente la definición que a proporcionando, señalando que:

“La tasa es semejante al impuesto pues lleva implícita la coerción sobre el que esté obligado a pagarla, en la medida en que se constituya como beneficiario -directo o indirecto- del servicio...”⁴⁶, en esta característica no hay voluntariedad, por el contrario señala la coerción que genera la norma que impone el hecho generador de la tasa, una vez se realiza el hecho generador la tasa es obligatoria, sin embargo la definición de tasa no ha cambiado.

Otro argumento que ha desarrollado la Corte de Constitucionalidad y que contradice la definición en cuanto a la voluntariedad y la delimitación de servicios públicos es el siguiente:

⁴⁶ <http://138.94.255.164/Sentencias/823647.3643-2012.pdf> Consultado: (9 de junio de 2021).



“Respecto la voluntariedad de las tasas, esta corte ha indicado que las municipalidades pueden crear esas exacciones por la prestación de servicios o por la realización de actividades de interés público, que beneficien o afecten a los administrados, aunque no hayan sido solicitados o recibidos voluntariamente por parte de estos, en aquellos casos en que dicha actividad o servicio se preste con el propósito de cumplir mandatos constitucional o legalmente establecidos,... o por ser imprescindibles para satisfacer sus necesidades y las de la comunidad; o, cuando no se presten o realicen por el sector privado.”⁴⁷.

Como podemos observar la voluntariedad la hace a un lado la Corte de Constitucionalidad, estableciendo que, aunque no se soliciten o reciban voluntariamente por parte de los vecinos lo servicios o actividades los municipios pueden crear las tasas que correspondan al hecho generador que estos determinen. Sin embargo, otra contradicción que podemos observar es que en la definición se concretan a determinar las tasas por servicios públicos, y en el párrafo citado se inclinan a la doctrina definiendo las tasas por actividad o servicio pero sin cambiar la definición que proporcionan.

“A nuestro juicio Berliri incurre en el error de otros autores de confundir la fuente de la obligación de pagar la tasa, con la posibilidad de poner en marcha el servicio, o sea, influir en que se produzca el presupuesto de hecho. La demanda del particular tiene el solo efecto de provocar el funcionamiento del servicio: la existencia de la obligación de pagar una tasa por ese hecho es totalmente independiente de esa demanda.”⁴⁸.

⁴⁷ <http://138.94.255.164/Sentencias/833794.1607-2016.pdf> Consultado: (3 de junio de 2021).

⁴⁸ Valdés Costa. *Op. Cit.* Pág. 157.



Este párrafo es conciso para determinar la equivocación que la Corte de Constitucionalidad ha cometido al estructurar la definición de tasa y al determinar las características de la tasa, principalmente al equivocarse al desarrollo de la voluntad, dado que no tiene relevancia para la creación de tributos.

Las tasas, como todos los tributos, son siempre obligatorias, en virtud de la decisión unilateral del Estado. Lo que puede ser voluntaria u obligatoria es la utilización, o mejor dicho, la puesta en marcha del funcionamiento del servicio. En palabras de Valdés podemos resumir que la voluntad del particular es válida solo para agrupar los servicios en obligatorios y voluntarios, y que la obligación de pagar la tasa es independiente y depende de la voluntad unilateral del Estado manifestada por sus órganos legislativos, que la establecerán o no de acuerdo a los criterios políticos que estimen más adecuados.

La última característica que analizaremos es lo que denomina Valdés Costa como destino y regla de la razonable equivalencia, y manifiesta al respecto: “Desde el punto de vista jurídico esa consideración fue criticada destacando que el destino y la equivalencia no podrían influir en la naturaleza jurídica del tributo.”⁴⁹.

Sin embargo, por la relación estrecha que existe con el derecho financiero los juristas han concluido en que debe ser parte tanto el destino como la razonable equivalencia de la tasa para diferenciarlo de un impuesto. En este sentido la Corte de Constitucionalidad manifestó: Los recursos generados solo pueden ser destinados a la financiación de gastos

⁴⁹ *Ibid.* Pág. 159.



del servicio público. Esta característica tiene tanto doctrinariamente como jurisprudencialmente el mismo sentido, con el detalle que la Corte de Constitucionalidad se limita a servicio público, delimitación que consideramos no es correcta por ser actividades estatales las que engloban las tasas y no solo servicios públicos como explicamos anteriormente. El producto de la recaudación de las tasas debe tener como único destino las necesidades financieras del servicio correspondiente.

Valdés señala que el Código Tributario Uruguayo y el modelo del Código Tributario de América Latina en su exposición de motivos se señaló que: “La ley no puede asignar el producto de la tasa a otro destino que el financiamiento del servicio que constituye el presupuesto de hecho. Y si la administración, en los hechos le da a una tasa legalmente establecida otro destino, se producirá una malversación...”⁵⁰. El ordenamiento jurídico guatemalteco impone la regla del destino de los fondos como una limitación al poder tributario municipal, es para evitar impuestos o arbitrios disfrazados de tasas.

Ahora bien, para determinar la regla de la razonable equivalencia, citamos el Artículo 72 en su parte conducente del Código Municipal: “...Las tasas y contribuciones deberán ser fijadas atendiendo los costos de operación, mantenimiento y mejoramiento de calidad y cobertura de servicios.”.

En esta norma encontramos el destino y la regla de la razonable equivalencia, a lo cual ha señalado Valdés que el modelo del Código Tributario de América Latina estableció en sus

⁵⁰ *Ibid.* Pág. 161.



motivos: “No se trata de una adecuación al costo, que es un concepto de medición de la tasa que ha sido desechado, sino de una limitación en cuanto al destino de los fondos que recauden, para evitar que las tasas se transformen en impuestos disimulados.”⁵¹.

Los legisladores en el Código Municipal de Guatemala siguen esta postura, dado que no limitan para el cálculo de las tasas al costo, sino que insertaron el parámetro del mantenimiento, mejoramiento de calidad y cobertura de servicios, lo cual da lugar a la razonable equivalencia porque se requiere que no exista una notoria desproporción entre el producto de la tasa y el costo del servicio, por lo cual no es necesario que exista una equivalencia estricta entre ingresos y egresos, sino que es suficiente la razonable equivalencia.

3.1.2. Instrumento jurídico para plasmar las tasas municipales

Los tributos por ser una institución jurídica que tiene su fuente en el uso del poder público están sometidos a formalidades que son anejas al principio de legalidad en su parte formal y su parte sustantiva. Cuando un porcentaje del poder público es trasladado a los municipios manifestado en la potestad tributaria municipal, tomando en cuenta que el principio de legalidad se ve menguado en este ámbito, no significa que no vaya existir un límite para su creación. En el caso de las tasas el principio de legalidad en su vertiente formal lo sujeta por medio de la creación de un instrumento, en este caso las ordenanzas municipales.

⁵¹ **ibid.** Pág. 162.



Por otra parte, no se puede obviar la parte sustantiva del principio de legalidad tributaria en el ámbito municipal, dado que la Constitución Política de la República de Guatemala impone la obligación de ajustarse al principio de legalidad tributaria, a la ley y a las necesidades de los municipios, dando cabida a la regla de la razonable equivalencia. En este sentido es procedente analizar la definición de ordenanza fiscal:

“Las ordenanzas fiscales pueden definirse como las normas jurídicas de naturaleza reglamentaria dictadas por el pleno de la corporación para ejercer sus competencias en materia tributaria, ya sea regulando de forma singular los distintos y concretos tributos propios de la entidad local...”⁵².

Esta definición citada establece que las ordenanzas municipales dentro de la jerarquía normativa pertenecen al rango reglamentario, como vemos es la excepción al principio de reserva de ley para la creación de tributos dentro del rango ordinario que corresponde al Congreso de la República de Guatemala. Por consiguiente, las ordenanzas municipales son para la creación de las tasas y de las contribuciones por mejoras que son tributos que pueden legislar los municipios. No obstante, hay que aclarar que los reglamentos no son instrumentos que puedan contener la creación de una tasa o de una contribución por mejora, pero si la forma de su administración.

La Constitución Política de la República de Guatemala establece en el Artículo 253 parte conducente: “Los municipios de la República de Guatemala, son instituciones autónomas.

⁵² Romero Flor, Luis María. **Manual de derecho financiero y autonómico y local**. Pág. 27.



Entre otras funciones les corresponde: ...b) Obtener y disponer de sus recursos; ... Para los efectos correspondientes emitirán las ordenanzas y reglamentos respectivos.". En consecuencia, este es el fundamento legal para la emisión de tasas por medio de las ordenanzas municipales, lo cual viene a dar un giro de ciento ochenta grados a las legislaciones municipales, dado que hasta el momento todas utilizan reglamentos como instrumento para la creación de tasas y contribuciones por mejoras.

Como se estableció anteriormente el principio de legalidad tributaria condiciona la creación de los tributos, e impone limitaciones para su emisión, siendo una de estas que en los reglamentos no se puede crear o modificar tributos, al respecto establece el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala en la parte conducente:

"...Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación." Esta norma es aplicable en materia tributaria municipal por lo establecido en el Artículo 255 de la Constitución Política de la República de Guatemala que señala que la captación de recursos deberá ajustarse a lo establecido en el Artículo 239.

Al establecer los constituyentes la figura de las ordenanzas municipales, manifiesta su intención de no contradecir en si misma la normativa constitucional o crear una antinomia para que se puedan emitir tasas o contribuciones por mejoras en un reglamento. El reglamento no puede contener disposiciones para la creación de tasa municipales, deben de ser emitidos por ordenanza municipal.



Lo expuesto se puede sintetizar en la definición que contiene la iniciativa de ley del código tributario municipal, que establece lo siguiente: “Las ordenanzas tributarias municipales, son las disposiciones de carácter general, que acuerda el Concejo Municipal con el objeto de fijar el tipo impositivo de arbitrios, en los casos que las leyes tributarias municipales lo establezcan, crear tasas y contribuciones por mejoras, regular los procesos administrativos de recaudación de arbitrios tasas y contribuciones.”⁵³. Sin embargo, no se está de acuerdo en que por medio de las ordenanzas municipales se regulen los procesos administrativos, dado que la Constitución Política de la República de Guatemala establece que debe ser por medio de reglamentos.

Las ordenanzas tributarias municipales deben de tener un contenido mínimo integrado por disposición constitucional contenida el Artículo 255 de la Constitución política de la República de Guatemala, que establece en su parte conducente: “...La captación de recursos deberá ajustarse al principio establecido en el Artículo 239 de esta Constitución, a la ley y a las necesidades de los municipios.”

3.1.3. Referencia de la coyuntura legislativa del instrumento que se utiliza actualmente

En la actualidad los concejos municipales de los municipios han transgredido las disposiciones constitucionales dado que el instrumento jurídico que utilizan para la

⁵³ https://www.congreso.gob.gt/assets/uploads/info_legislativo/iniciativas/Registro2877.pdf Consultado: (20 de mayo de 2021).



creación de tasas o contribuciones por mejoras es el reglamento.

Los Concejos municipales no han realizado la integración normativa de la Constitución Política de la República de Guatemala. Aun así, la exegesis de los Concejos municipales es limitada dado que realizan reglamentos y citan la constitución en sus considerandos y no son capaces de dar la interpretación correcta a la Constitución Política de la República de Guatemala.

3.1.4. Clasificación de las tasas municipales

Los doctrinarios no han logrado un acuerdo de la clasificación de las tasas, sobre todo porque los ordenamientos jurídicos de los distintos países las adecuan a sus políticas financieras, y los doctrinarios se dan a la posterior tarea de considerar si estas son o no tasas. Por otra parte, Valdés comparte la clasificación que desarrollo Pugliese, dado que este autor se basa en los servicios jurídicos inherentes al Estado. Cabe resaltar, que la clasificación de las tasas depende de la organización administrativa de un Estado.

La primera clasificación de la tasa que realizo Valdés es de las tasas por concesión de documentos probatorios: "La prestación que genera la tasa está representada por el otorgamiento de una prueba *erga omnes* de un hecho que interesa al contribuyente. Es una prueba que solo el Estado le puede proporcionar con eficacia plena..."⁵⁴. Cuando señalamos que todo depende de la organización administrativa, es porque las licencias y

⁵⁴ Op. Cit. Pág. 169.



los dictámenes que emiten los concejos municipales son oponibles ante terceros.

La segunda clasificación que Valdés señala es la de las tasas por controles o inspecciones oficiales obligatorias: “Tasas que se adecuan por los controles o inspecciones que el Estado realiza sobre aquellos hechos o situaciones en los que a su juicio está comprometido un interés general...”⁵⁵. Como podemos observar las tasas que encuadran en el hecho generador, la voluntad del administrado no tiene relevancia, dado que la inspección puede ser de oficio, e incluso puede llevar consigo sanciones.

La tercera clasificación es de las tasas por otorgamiento de autorizaciones o concesiones: Son las llamadas tasas de policía “Se refieren a actos administrativos que autorizan actividades que los particulares tienen derecho a desarrollar, pero que la ley a sometido a reglamentaciones y requieren, por lo tanto, su autorización previa...”⁵⁶. Estas tasas son las de mayor número dentro del ámbito municipal, y además llevan aparejada una sanción por no ejercer el derecho de acuerdo a las ordenanzas que se establecen.

La cuarta clasificación no tiene relevancia para Guatemala, dado que los registros públicos se someten al régimen de aranceles, a esta clasificación Valdés las denomina como tasas por inscripción en los registros públicos. La quinta clasificación tampoco tiene importancia para Guatemala dado que se desarrollan como tasas por actuaciones judiciales, estas no proceden porque la justicia es un deber del Estado. Y la última y sexta clasificación que desarrollo Valdés, al igual que las dos anteriores no tiene influencia en Guatemala, esta

⁵⁵ **Ibíd.**

⁵⁶ **Ibíd.**



es denominada como tasas por otorgamiento de privilegios o protecciones jurídicas especiales: esta clase de ingresos se rige por lo establecido por los registros públicos y como se afirmó anteriormente se rige por un sistema de aranceles.

El ordenamiento jurídico guatemalteco en materia municipal si ha desarrollado una clasificación de tasas municipales, la cual no ha sido tomada en cuenta por la Corte de Constitucionalidad, asimismo tampoco los municipios la han tomado en cuenta para la emisión de tasas, pero si han hecho mal uso de la licencia para introducirla como tasa. Esta clasificación legal tiene fundamento en el Código Municipal Artículo 35 estableciendo en sus partes conducentes: “Son atribuciones del Concejo Municipal... n) La fijación de ...tasas por servicios administrativos y tasas por servicios públicos locales...”.

En el mismo sentido en la iniciativa número de registro 2877 Artículo 19 se establece: “Las tasas se clasifican en: a) Administrativas: Tienen como hecho generador la prestación de un servicio administrativo; b) Por Servicios: Tienen como hecho generador la prestación de un servicio público municipal; c) Por uso privativo: Tiene como hecho generador la utilización o aprovechamiento privativo del espacio o de bienes del dominio municipal.”⁵⁷.

Esta clasificación es la más adecuada y clara, y dentro del ámbito jurídico no genera inconstitucionalidades, por lo cual reviste certeza jurídica aunada a una forma clara en la que los concejos municipales podrá crear tasas dentro de la institucionalidad del Estado y

⁵⁷ https://www.congreso.gob.gt/assets/uploads/info_legislativo/iniciativas/Registro2877.pdf Consultado: (20 de mayo de 2021).



la adecuada percepción de ingresos municipales.

3.1.5. Tasas municipales por servicios públicos

Para poder determinar cuál es el hecho generador de las tasas por servicios públicos es preciso acudir al derecho administrativo para delimitar que se debe de comprender por servicios públicos. Los servicios públicos son una de las razones principales de la existencia de las tasas, dado que este es por excelencia el hecho generador que conforma las tasas. Los servicios públicos nacen de las necesidades colectivas del Estado y para su satisfacción a través de organización administrativa se delega en los municipios la obligación de realizar los servicios públicos en su territorio.

El poder determinar la institución de la tasa como tributo a sido un caos para los juristas tributarios. Por otro lado el definir los servicios públicos para los juristas administrativos ha sido toda una odisea, en consecuencia, al enlazar estas dos instituciones se ha creado una confusión total en cuanto a su forma de creación y aplicación, en este sentido afirma Castillo: “El servicio público es actividad pública, actividad privada, actividad pública y privada.

En general, la actividad debe satisfacer necesidades de los departamentos y municipios y procurar la realización del bien común o interés público. El servicio público, exclusivamente jurídico, atrapado en los enredos legalistas, actualmente vive en crisis.”⁵⁸.

⁵⁸ Derecho administrativo. Pág. 244.



Se han creado diversas teorías para determinar el servicio público y para el establecimiento de su clasificación, pero no existe un consenso para su aplicación, agravando el problema los legisladores han creado normas que desvían la figura del servicio público.

La crisis por definir el servicio público en la doctrina no ha concluido, pero al ser un concepto que se utiliza en la administración pública su crecimiento no se ha detenido, extendiéndose en la prestación de servicios, en su permanencia y mejoramiento con el fin de garantizar los derechos sociales. En este sentido afirma Calderón: "Aparte de todo, no hay que perder de vista que el fin supremo del servicio público está constituido por la satisfacción de las necesidades colectivas, catalogadas de interés general, precisando que el interés general lo integra la suma de intereses individuales coincidentes."⁵⁹

No concluyendo la discusión doctrinaria, se determina como afirma Calderón que el objetivo del Estado de Guatemala es satisfacer las necesidades colectivas de interés general. En el mismo sentido se ha manifestado Castillo, "Las reglas es lo único que subsiste del tema que un día muy lejano fue un tema exclusivamente jurídico. Las reglas se aplican a todo servicio público, siempre que este de por medio la satisfacción de alguna necesidad de los habitantes del Estado, en que obligadamente prevalecerá el interés público o bien común sobre el interés privado o particular."⁶⁰

El bien común viene a constituirse como la máxima de expresión del Estado de Guatemala,

⁵⁹ Op. Cit. Pág. 452.

⁶⁰ Op. Cit. Pág. 246.



y marca el desarrollo de los servicios públicos, aunque esta institución puede acoplarse al refrán, árbol que nace torcido, jamás su tronco endereza. Su origen no fue el problema, sino la etapa intermedia de su desarrollo en donde se enfocó el cumplimiento de un fin, dejando de lado la teoría de su nacimiento.

Para poder reestructurar los servicios públicos en el Estado de Guatemala habría que cambiar totalmente nuestro sistema administrativo, lo cual los autores guatemaltecos no han considerado procedente y han creado una salida por medio de las reglas o caracteres de los servicios públicos para calificar estos. Las necesidades de la población son la medida que actualmente se utiliza para desplegar los servicios públicos, por ende junto a estos van las tasas municipales por servicios públicos.

Afirma Castillo que "En el año 2009 se consolida la tendencia de trasladar la prestación del servicio público a las municipalidades y particulares con la calidad de concesionarios. El Estado se excluye de la prestación, hasta donde es posible. El traslado se efectúa de conformidad con las leyes, basado en las necesidades de la población. Las necesidades se emplean para clasificar los servicios públicos. Una vez clasificados se prioriza la prestación. En el 2012 se consolida la no clasificación del servicio público. En 1985 dominaba la clasificación de servicios esenciales y secundarios, tomada por la Constitución Política de la República de Guatemala, Artículo 120. La anterior clasificación se abandonó por insostenible y obsoleta. En el 2009, ya no se clasifica el servicio público, se clasifican las necesidades de la población."⁶¹.

⁶¹ *Ibíd.* Pág. 247.



Hasta el día de hoy contamos con los servicios públicos de acuerdo a las necesidades de la población. En conclusión, al valorar la mayor parte de aristas que surgieron dentro del marco jurídico de Guatemala se crea la siguiente definición de servicio público:

“El servicio público puede ser definido como: El conjunto de actividades que desarrolla el Estado, a través de los órganos administrativos (centralizados, descentralizados o autónomos), de manera directa o indirecta, cuya finalidad es satisfacer necesidades colectivas, atendiendo a la población, por imperativo del ordenamiento jurídico administrativo establecido a cambio de pago de las respectivas tarifas, de impuestos, tasas y demás contribuciones que pagan los administrados.”⁶².

El Artículo 68 del código municipal establece en su parte conducente, “Las competencias propias deberán cumplirse por el municipio, por dos o más municipios bajo convenio, o por mancomunidad de municipios, y son las siguientes...”. Los servicios públicos que han sido delegados a los municipios han sido denominados como competencias propias del municipio empleando las necesidades colectivas para clasificar los servicios públicos.

La potestad tributaria municipal tiene su fundamento en el Artículo 35 literal n) del Código Municipal que establece en sus partes conducentes: “Son atribuciones del Concejo Municipal... n) La fijación de... tasas por servicios públicos locales...” De acuerdo con el Artículo 68 del código municipal citado anteriormente todos los servicios públicos son susceptibles de imposición de una tasa. Sin embargo, no habrá que dejarse de lado las

⁶² Calderón, Hugo. *Op. Cit.* Pág. 473.



competencias que se pueden delegar al municipio o en otras palabras los servicios que pueden ser delegados al municipio. Por otra parte, cabe la posibilidad de establecer un servicio público por medio de concesión municipal.

El Artículo 72 del Código Municipal establece: “Servicios públicos municipales. El municipio debe regular y prestar los servicios públicos municipales de su circunscripción territorial y, por lo tanto, tiene competencia para establecerlos, mantenerlos, ampliarlos y mejorarlos, en los términos indicados en los artículos anteriores, garantizando un funcionamiento eficaz, seguro y continuo y, en su caso, la determinación y cobro de tasas y contribuciones equitativas y justas. Las tasas y contribuciones deberán ser fijadas atendiendo a los costos de operación, mantenimiento y mejoramiento de calidad y cobertura de servicios.”.

Este artículo desarrolla de forma más amplia el poder tributario municipal, contiene el principio de legalidad tributaria en materia municipal, faculta a los municipios para regular los servicios públicos en conjunto con las tasas municipales. Además, este artículo constituye un límite al ejercicio de la potestad tributaria municipal como desarrollamos anteriormente.

3.1.6. Tasas municipales por servicios administrativos

Esta clasificación de las tasas municipales por servicios administrativos genera un mayor conflicto entre diversos institutos, además es la tasa que es utilizada con mayor arbitrariedad. El abuso de poder de los concejos municipales ha sido al establecer como



hecho generador la actividad para la que se solicita la licencia, cuando el hecho generador debería de ser la emisión de la licencia. Para determinar la base imponible y el tipo impositivo de estas tasas no se debe de obviar la regla de la razonable equivalencia y los principios establecidos anteriormente.

Por otra parte, es necesario determinar los servicios administrativos para establecer de dónde se originará el hecho generador para la creación de estas tasas. Dentro de la doctrina del derecho administrativo en Guatemala no se ha desarrollado una definición de servicio administrativo, por lo cual para poder delimitar la conceptualización acudiremos a la doctrina general del derecho administrativo para llegar a establecer la delimitación que requerimos para aplicar las tasas por servicios administrativos.

“El acto administrativo es una declaración de voluntad emitida unilateralmente por los órganos centralizados y desconcentrados y las entidades descentralizadas y autónomas de la administración pública, en forma concreta y que producen efectos jurídicos directos e inmediatos, entre el Estado y las personas a quienes va dirigido, a partir de su conocimiento y desde que se consideren firmes y definitivos.”⁶³.

El servicio administrativo conlleva inmerso como su género próximo el acto administrativo, derivado que este cuenta con una relación directa al procedimiento administrativo. Consiguientemente surge la función administrativa llegando a finalizar en el expediente administrativo, todos estos elementos son constitutivos de un servicio administrativo. El

⁶³ Godínez Bolaños, Rafael. **Recopilación de textos jurídicos y legales**. Pág. 247.



acto administrativo o decisión administrativa antecede una petición de parte o un procedimiento de oficio dentro de la administración pública y esta actividad que se realiza por la administración pública es el servicio que se presta hacia el administrado.

La actividad administrativa dentro del ámbito municipal debe de ser un servicio administrativo al que el vecino tenga acceso, o bien servicio administrativo que el municipio iniciara de oficio en cumplimiento de lo establecido en el ordenamiento jurídico.

Cabe resaltar que el servicio administrativo municipal debe ser externo, entendiéndose tiene relación con el vecino, dado que los servicios administrativos municipales van dirigidos a los habitantes del municipio, este elemento personal es el que lo divide de lo que engloba el acto administrativo. En este sentido afirma Godínez “Los actos administrativos externos surten efectos en el ámbito externo o exterior a la administración pública y además de afectar jurídicamente al órgano o a la entidad que produce el acto, también afecta o puede afectar directamente a los particulares y a otros órganos y entidades del Estado.”⁶⁴.

Todos los actos administrativos que sean internos de la administración del municipio no son un servicio administrativo, porque no existe un vecino que se beneficie de la actividad administrativa. Es de hacer notar que el concepto servicio lleva implícito que se realice determinado acto a favor de alguien más. En segundo lugar, hay que destacar en el servicio administrativo municipal el procedimiento administrativo, dado que este es el hecho generador para emitir la tasa del servicio administrativo, además será el medio para

⁶⁴ *Ibíd.* Pág.251



establecer la base imponible y el tipo impositivo de esta tasa bajo la regla de la razonable equivalencia.

“El procedimiento administrativo, como ya lo expresamos, constituye la forma de expresión de la función administrativa. A través de el se prepara, forma y produce el acto administrativo que contiene la voluntad administrativa. Consecuentemente, el procedimiento administrativo constituye un instrumento formal, para la producción de actos administrativos, ...”⁶⁵. Con esta definición se deberá de establecer el costo del servicio administrativo dado que habrá que valorar cada etapa del procedimiento administrativo para concluir en el costo, el cual se reflejará en tipo impositivo que dará como resultado la tasa por servicio administrativo.

No obstante el principio de gratuidad en el ámbito administrativo puede causar incertidumbre al imponer una tasa por servicios administrativos municipales, dado que tergiversan la gratuidad de la actuación administrativa, sin embargo la doctrina ha establecido uniformidad del principio de gratuidad.

En este sentido expresa Castillo “De acuerdo con este principio, las resoluciones administrativas no condenan en costas... en la administración pública, en lugar de costas, se cobran gastos administrativos.”⁶⁶. Los vecinos deben de pagar los gastos que se generan de las gestiones que son propias a ellos dentro del procedimiento administrativo, la gratuidad es en cuanto a que no existe condena en costas procesales.

⁶⁵ Calderón. *Op. Cit.* Pág. 390

⁶⁶ *Op. Cit.* Pág. 375.



La legislación del Estado de Guatemala en el Código Municipal en su Artículo 35 en sus partes conducentes establece: “Son atribuciones del Concejo Municipal... n) La fijación de... tasas por servicios administrativos... z) emitir el dictamen favorable para la autorización de establecimientos que por su naturaleza estén abiertos al público, sin el cual ninguna autoridad podrá emitir la licencia respectiva; ...”. Los fundamentos constitucionales para emitir estas tasas son los mismos de las tasas por servicios públicos, sin embargo la legislación ordinaria ha establecido en el Código Municipal las tasas por servicios administrativos.

Cada procedimiento administrativo externo significa un servicio administrativo y por ende una tasa por servicio administrativo. Dentro de los ejemplos que podemos mencionar están, el dictamen de autorización de establecimiento abierto al público y el de autorización de licencias de construcción. El Artículo 68 del código municipal en la literal m) establece: “Autorización de las licencias de construcción, modificación y demolición de obras públicas o privadas, en la circunscripción del municipio.”. En esta licencia el hecho generador es la emisión de la licencia no el valor de la construcción.

3.1.7. Licencias y autorizaciones

Estas dos instituciones del derecho administrativo históricamente para Guatemala han causado problemática dentro del ámbito tributario municipal, dado que desde la época independiente se cometió el error de introducir la licencia como elemento del arbitrio, no separándola como instituto del derecho administrativo que puede ser susceptible de una tasa por servicios administrativos. En este sentido el Instituto Centroamericano de



Estudios Fiscales señala que en 1840 “Se englobaban bajo arbitrios por permisos las licencias de establecimientos, de los cuales su hecho generador es el permiso por ejercer determinada actividad...”⁶⁷.

La forma tan desmesurada e indistinta en que han sido utilizado los términos; licencia, autorización o permiso han provocado problemas en el ámbito tributario municipal, dado que de allí ha surgido el abuso del poder tributario municipal por pretender dar existencia individualizada a cada uno de estos institutos cuando su origen en el derecho administrativo corresponde a un mismo tipo de decisión. Sin embargo, el profesor Godínez ha afirmado que: “Las tres denominaciones corresponden al mismo tipo de decisiones de la policía administrativa, para permitir a las personas ejercer algún derecho, luego de cumplir con los requisitos que le ley establece.”⁶⁸ Es por ello que la licencia debe de tener una tasa por servicio administrativo para evitar el abuso por parte de los municipios.

De la autorización Castillo establece: “El objeto de esta decisión es reconocer un derecho al particular, previa solicitud. La autorización o permiso reconoce facultades para ejercitar el derecho solicitado. La autorización que otorga la policía se conoce con el nombre de licencia. En la autorización, puede no ser suficiente el cumplimiento de los requisitos, dado que la policía puede negar la licencia solicitada, al particular que califique en forma negativa o desfavorable. La licencia tiene relación con derechos limitados por la ley y los reglamentos, pues su ejercicio enteramente libre puede causar daños y perjuicios...”⁶⁹.

⁶⁷ **Historia de la tributación en Guatemala.** Pág. 382.

⁶⁸ **Op. Cit.** Pág. 66.

⁶⁹ **Op. Cit.** Pág. 361.



3.2. Arbitrios

Dentro de la doctrina tributaria los arbitrios no han sido reconocidos como especie del tributo, los autores optan por la división tripartita de impuestos, tasas y contribuciones, la cual ha sido aceptada por el código tributario modelo para América Latina. En este sentido expresa Villegas “Estas categorías no son sino especies de un mismo género, y la diferencia se justifica por razones políticas, técnicas y jurídicas. No solo las facultades de las distintas esferas de poder dependen de esta clasificación en algunos países, sino que además los tributos tienen peculiaridades individualizantes.”⁷⁰.

Los arbitrios no han sido reconocidos por la doctrina internacional dentro de la categoría de tributos, para Guatemala es por antecedente histórico y por razones políticas que se ha desarrollado el arbitrio. Por otra parte, el ordenamiento jurídico guatemalteco ha establecido una definición legal de arbitrio y a la vez lo ha clasificado, pero dentro del contenido normativo ha creado una antinomia, dado que en la clasificación lo cataloga como tributo y en la definición establece que el arbitrio es un impuesto. Ante esta discontinuidad es necesario establecer si el arbitrio es un tributo o es un impuesto.

El Código Tributario regula en Artículo 10 “Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras”, y en el Artículo 12 establece que “Arbitrio es el impuesto decretado por el Congreso de República de Guatemala a favor de

⁷⁰ Op. Cit. Pág. 69.



uno o varios municipios, exigido sin contraprestación específica.”. Es clara la disyuntiva que crearon los legisladores provocando incertidumbre jurídica para determinar a donde pertenece el arbitrio. Por lo establecido en la doctrina el arbitrio no debe de ser un tributo, sino debe de pertenecer a la clasificación de los impuestos, sin darle categoría propia como especie del tributo, por ser impuestos decretados a favor de los municipios.

En otros Estados a los tributos que tienen relación con las provincias como es el caso de Argentina, los denominan como impuestos provinciales, reservado la potestad tributaria de estos a la asamblea legislativa nacional. Ahora bien, para el caso de Guatemala al existir la figura del arbitrio no la podemos desligar de su naturaleza de tributo, primero porque por los antecedentes históricos siempre ha sido una forma de exigir ingresos para el Estado, segundo porque su naturaleza y las características con las que la desarrolla la legislación guatemalteca califica como un tributo.

Por otra parte, la definición de tributo debería ser: el arbitrio es el tributo con características de impuestos que se decreta por el Congreso de la República de Guatemala a favor de uno o varios municipios. Al delimitar que son algunas características que tienen de los impuestos se excluye de que su naturaleza sea ser un impuesto.

Una característica del arbitrio que es propia del impuesto y que se presume de la definición legal, es que la prestación que se exige al obligado es independiente de toda actividad municipal relativa al arbitrio. La segunda característica es que la potestad tributaria de creación corresponde al Congreso de la República de Guatemala a través de una ley y que la administración en uso de la potestad tributaria corresponde a los municipios.



3.2.1. Competencia tributaria municipal sobre los arbitrios

Como desarrollamos anteriormente la competencia tributaria municipal tiene dos formas de ejercer la potestad tributaria municipal, la primera es para la emisión de tributos y la segunda para administrarlos, por la definición legal de arbitrio podemos establecer que los municipios pueden administrar los arbitrios, en consecuencia, la potestad tributaria municipal en cuanto al arbitrio solo es para la administración. Además, no tendría sentido colocar a otra entidad u órgano del Estado en la administración del arbitrio, cuando por definición legal los arbitrios se decretan a favor de uno o varios municipios.





CAPÍTULO IV

4. Derecho de puerta

Dentro del ámbito jurídico cada una de las instituciones lleva consigo un proceso de creación, por lo cual existen figuras jurídicas que tienen antecedentes que en su existencia están ligadas a cambios o no. El derecho de puerta en Guatemala dentro de su devenir histórico ha tenido una serie de variaciones en cuanto a su clasificación como tributo, dado que se le ha denominado indiferentemente en distintas épocas administrativas y legislativas o por diferente órgano creador: como arbitrio, tasa y licencia. Por esta razón se solicita al lector que dentro de este apartado le dé un valor histórico y no definitivo para su designación.

4.1. Antecedentes históricos del derecho de puerta en Guatemala

En la época independiente de Guatemala, que abarca de 1821 a 1870 surge por primera vez el derecho de puerta, este a consecuencia de la primera Constitución Política de la República de Guatemala emitida, en la cual se realizó la división administrativa por departamentos, distritos y municipalidades. Dentro de esta coyuntura el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales afirma que: “En primer lugar, se observa que el concepto de arbitrios usado era más amplio que el actual, porque incluía las tasas por servicios municipales...”⁷¹.

⁷¹ Op Cit. Pág. 374.



En este periodo no existían bases de recaudación que diferenciaban a un tributo se creaban de acuerdo a las necesidades del gobierno o por intereses privados. Consecuentemente lo único que diferenciaba a la tasa del arbitrio era el órgano que la creaba. Esta afirmación tiene sustento en el Artículo 232 de la Constitución Política de la República de Guatemala de 1821 que establecía: la determinación de los arbitrios es potestad del legislativo.

“Por otro lado, una característica tributaria general de la época fueron los gravámenes al comercio intermunicipal, ya sea bajo la forma de alcabala o de arbitrios, sobre los cuales las municipalidades y el gobierno central obtenían buena parte de sus ingresos, que sin embargo encierra cada municipio o región en su propia vida económica, generando tendencias localistas, siendo esto contrario al pretendido centralismo del régimen.”⁷².

Dentro de este contexto el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales citando el Manual de estadísticas de Finanzas Publicas 2001 realizan una clasificación con subclasificación de los arbitrios vigentes de la municipalidad de Guatemala en 1840, siendo estos dos rubros; Primero: arbitrio por permiso de uso de bienes y actividades, subclasificado en actividades de establecimientos abiertos al público, colocando como ejemplo el expendio de vino, abarroterías, ventas de granos y casa de lotería, Segundo: arbitrio sobre productos subclasificados en permiso de uso de bienes, selectivos y comercio interprovincial, colocando como ejemplo el uso de coche y carro, destace de reses entre otros.

⁷² *Ibíd.*



El rubro de arbitrios de permisos se estableció bajo la modalidad de licencias, así como el permiso de uso de bienes, pero el arbitrio a destacar en este análisis es la licencia de actividades por establecimientos al cual doctrinariamente se le ha denominado como derecho de puerta. Cabe resaltar que el hecho generador era por ejercer determinada actividad, en este punto de la historia es el primer referente del derecho de puerta en Guatemala como arbitrio, aunque aún no le denominaron así, sino que fue posteriormente, sin embargo, este nace a la vida jurídica con defectos de técnica legislativa y confundiendo las instituciones administrativas con las tributarias.

La confusión nació por la forma indistinta de utilizar los conceptos de licencia y arbitrio, dado que si el hecho generador es el permiso para ejercer determinada actividad no tenía por qué instituirse la licencia como elemento del arbitrio. Al regularla como parte del tipo impositivo se crea la confusión si el que genera la obligación tributaria es el ejercer determinada actividad o la licencia. A este apartado lo denominaremos como el primer error de denominación entre arbitrio y licencia, dado que ambas figuras pueden introducirse conjuntamente pero no dentro del hecho generador. Este dilema hasta la fecha sigue causando problema al legislar tanto arbitrios como tasas por no diferenciarlas de las licencias, problemática que desarrollamos anteriormente.

En el mismo sentido el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales refiere que: “La ley del 2 de octubre de 1849 afirmó que los arbitrios debían ser aprobados por el Concejo Municipal, poniéndolo en conocimiento de la Cámara de Representantes (Legislativo).”⁷³.

⁷³ *Ibid.* Pág. 374.



De este sistema administrativo tributario apreciamos que se encontraba en ciernes, carecían totalmente de bases de recaudación para definir los arbitrios y las tasas. Otra característica de la inmadurez de este sistema era que las municipalidades transferían fondos al gobierno central, por lo cual el legislativo no dudaba en aceptar los arbitrios a favor de las municipalidades. Como podemos ver las transferencias eran a la inversa de la actualidad.

Puede concluirse que en materia tributaria municipal no hubo grandes cambios ni en el régimen federal-liberal ni en el conservador con respecto al régimen colonial, es decir, siguieron las transferencias de los municipios al gobierno central y la injerencia del gobierno central en la fijación o exención de arbitrios, lo cual significaba el beneficio directo para el gobierno. Por el lado de los ingresos tributarios, continuaron los arbitrios a establecimientos o mejor dicho permisos para efectuar actividades, los arbitrios al comercio intermunicipal, la renta municipal y los estancos.

En 1871 cambia la estructura administrativa territorial y se da la división entre departamentos y municipios, teniendo como consecuencia variación en el ejercicio de la potestad tributaria, en este sentido manifiesta el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales: "Siguiendo con la tradición centralista en la fijación de arbitrios, la Constitución Política de la República de Guatemala de 1879 en su Artículo 97, mando que las municipalidades podrán establecer con la aprobación del gobierno los arbitrios que juzguen necesarios para atender el objeto de su institución."⁷⁴

⁷⁴ *Ibíd.* Pág. 380.



En este lapso de la historia la potestad tributaria para la creación de arbitrios era municipal, podemos decir que esta era una potestad tributaria municipal originaria para crear arbitrios y que únicamente requería una aprobación, en esta parte de la historia se tenía una autonomía financiera y tributaria amplia. La primera ley que normo lo relativo a la materia fiscal municipal fue la Ley de Municipalidades.

Señala el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales que la ley de municipalidades fue el marco general para la aprobación de reglamentos de administración de fondos municipales. La ley obligaba a todos los vecinos a pagar los arbitrios correspondientes al municipio. Los subsidios o sea transferencias del gobierno central a las municipalidades, como asignación específica por legislación, aparecieron por primera vez. El efecto de que el gobierno central inicio ha administrar los tributos causo que las municipalidades necesitaron suplir los fondos que ya obtenían, en consecuencia, fueron desarrollando los arbitrios sobre permisos de actividades en su mayoría de establecimientos y uso de bienes.

Desarrolla el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales que “Algunos de los arbitrios con más presencia en la legislación de la mayoría de municipios de esa época y para el resto del régimen liberal fueron: los arbitrios de puertas. Existió otro arbitrio denominado “derecho de puerta”, que era cobrado a los establecimientos comerciales, en forma similar al arbitrio de puertas”⁷⁵. Este periodo fue de cambios graduales, de aumento de una categoría y disminución de otra.

⁷⁵ Ibid. Pág. 384.



En la época independiente de 1944 a 1984 la Constitución Política de la República de Guatemala de 1945 mantuvo la disposición de la necesaria aprobación de arbitrios y gastos por el gobierno. En la década de 1950 fue cuando en los planes de arbitrios se dio la división entre tasas y arbitrios, debido probablemente al Código Municipal de 1957. Además, el Código Municipal de 1957 fue el que definió el actual panorama de los ingresos tributarios municipales porque de arbitrios sobre productos solo permitió los de extracción. En este periodo las finanzas municipales atravesaron un proceso de autonomía diferente al de la organización administrativa-política.

El Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales desarrolla: “Durante el periodo de transición desaparecieron los arbitrios selectivos, popularizados bajo el régimen revolucionario, sustituyéndose por impuestos compartidos. Además, por primera vez se incluyeron en la nomenclatura tasas por servicios municipales y tasas administrativas, que sustituyeron a algunos arbitrios.”⁷⁶.

En 1985 cambio el régimen tributario municipal en forma definitiva se limitó la emisión de arbitrios por parte de los municipios, y se les faculto a los municipios la creación de tasas, sujetando a el Congreso de la República y a los municipios al principio de legalidad tributaria en forma de candado constitucional, además se estableció que solo el Congreso de la República de Guatemala es quien puede crear arbitrios.

Por consiguiente, los ingresos por medio de las transferencias del gobierno central a los

⁷⁶ *Ibid.* Pág. 393.



municipios proveen de mayor cantidad de recursos, reflejan una forma de dependencia que a su vez en determinados municipios debilita la recaudación propia. Debido a esto se han hecho intentos de fortalecer la tributación local, como han sido las iniciativas de ley de Código Tributario Municipal.

El Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales afirma “Se observa que las finanzas municipales no han atravesado el mismo proceso de autonomía que la organización administrativa-política. Esto se debe por el lado de los gastos, a los condicionamientos impuestos por las transferencias que han tenido un peso creciente con respecto a los recursos propios. Si bien existe una tendencia creciente de las municipalidades a administrar con libertad sus recursos, en la práctica no tiene mucho efecto por el mismo decrecimiento relativo de los recursos propios. A la larga, el efecto neto es de una débil autonomía municipal.”⁷⁷.

El Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales expone que un rasgo predominante del periodo actual ha sido el estancamiento de la tributación local. Un factor que ha influido es la falta de aprobación de planes de arbitrios por parte del Congreso de la República de Guatemala, cuando muchos de ellos están diseñados de acuerdo a las estructuras antiguas, algunas incluso que datan de la época colonial. De dicha época se conservan dos elementos, arbitrios a establecimientos y arbitrios sobre productos, causando la existencia de arbitrios generales de escasa significación. En el mismo sentido manifiesta el Instituto que los procesos de la autonomía política administrativa y fiscal, dentro de esta

⁷⁷ *Ibid.* Pág. 398.



los aspectos tributarios no se han desarrollado paralelamente, especialmente desde los regímenes liberales, pues han recorrido una senda diferente.

En este sentido afirman que las finanzas municipales, en su trayectoria ha sido declinante y más aún para el caso de los arbitrios, finanzas que se basa en las transferencias recibidas por el gobierno central. Con respecto a los arbitrios, debemos recordar que su panorama actual viene establecido de la época colonial, con valores fijos, y para el caso de los servicios municipales con una base que no se ha desarrollado existiendo dentro de un marco de inconstitucionalidades a través de las tasas municipales, por el abuso de poder tributario de los municipios. Por lo cual afirmó el Instituto de Estudios Fiscales que si se ha de cumplir con el precepto constitucional de mejorar el fortalecimiento municipal, el nudo gordiano está en la reforma de los arbitrios.

4.2. Antecedentes del impuesto a los ingresos brutos

Es menester estudiar el arbitrio sobre actividades económicas, pero para poder entender la evolución que ha tenido en Guatemala, es necesario analizar la forma en que surgió y evoluciono en Argentina. Análisis que nos permitirá establecer la similitud y la diferencia de la forma en la que ha sido legislada en ambos países. Sin embargo, este recorrido lo haremos estudiando el impuesto a los ingresos brutos desde el desarrollo que tuvo en Argentina, que es el equivalente al arbitrio sobre actividades económicas.

Este tópico tiene su origen en la época medieval, pero no como impuesto a los ingresos brutos, sino que surge como el impuesto que grava las actividades ejercitadas con ánimo



de lucro, en la cual los feudales otorgaban una carta-patente. Esta carta-patente manifiesta Villegas: Consistía en una autorización para que el súbdito ejerciera determinada actividad, ya sea un comercio, una industria o un oficio. Como podemos ver la amplitud que abarcaba este tributo es en cuanto al ejercicio de cualquier actividad, y como afirmaba Jarach hasta el corso armado que estaba en los mares era objeto de esta autorización.

Por ser de carácter provincial este tributo constituye una verdadera tasa, dado que la autorización que otorgaba el feudal era la contraprestación directa con el vasallo y permitir que este realizara sus actividades. Un problema que tenía el otorgar la carta patente era la cantidad de profesiones, oficios y actividades que se desarrollaban, así era la clasificación que existía de estos, y en muchas ocasiones no se tomaba en cuenta la capacidad contributiva de los contribuyentes. Tanto provincias como intendencias utilizaban este tributo y por ello lo han considerado como un tributo de carácter local.

Sin embargo, al cambiar la época e instituirse el derecho constitucional de que toda persona puede hacer todo lo que la ley no prohíbe, no podía seguir existiendo la relación de subordinación, y es por ello que este tributo deja de ser una tasa por un servicio que presta el amo para permitir que se ejerza una actividad y cambia a un impuesto que se paga por la capacidad económica demostrada por el ejercicio de cierto tipo de oficio, actividad, profesión. Parafraseando a Villegas: Como justamente surgía el problema de la falta de racionalidad en la forma de percibirlo, se crearon otros impuestos, lo que conllevó a una superposición de los impuestos locales. Bajo la inspiración del profesor Dino Jarach, se organizó el impuesto a las actividades lucrativas en la provincia de Buenos Aires.



Esta organización para evitar la superposición de impuestos tuvo tanto éxito que fue adoptada a nivel nacional. Por otra parte, de la potestad tributaria nacional y provincial se crean convenios de coparticipación plasmados en las leyes tributarias las cuales durante una época no tuvieron inconveniente con el impuesto a las actividades lucrativas. Pero al crearse el impuesto al valor agregado y considerar que este se superponía con el impuesto a las actividades lucrativas es derogado.

Con la expulsión del impuesto de actividades lucrativas las provincias dejan de percibir este ingreso, y vuelven a la institución jurídica tributaria de la patente, por supuesto con variaciones. La denominación que le dieron fue: impuesto de patente por el ejercicio de actividades con fines de lucro, este ingreso al ordenamiento jurídico por una ley de coparticipación, aunque este impuesto a criterio de los doctrinarios tuvo un efecto negativo y fue retrogrado, dado que continuo con la superposición.

Villegas establece que: "Esa superposición impositiva quedo consolidada puesto que por ley se autorizó a las provincias a establecer un impuesto sobre ingresos brutos derivados del ejercicio de actividades habituales."⁷⁸, la doble tributación se siguió suscitando, esto debido a las directrices políticas financieras, sin embargo, en 1970 se vuelve a dar otro cambio, y denominan como impuesto a las actividades con fines de lucro. Por otra parte, en 1977 se cambió de nuevo la denominación siendo este impuesto a los ingresos brutos. El cambio de denominación a los ingresos brutos en conjunto con las modificaciones que se introdujeron en el hecho imponible, no fueron un simple cambio de nombre, sino algo

⁷⁸ Ibid. Pág. 701.



de mayor trascendencia. Este impuesto es el que está actualmente vigente en Argentina, y como pudimos observar ha sido significativo el ingreso para las provincias.

Es por ello que podemos definir el impuesto a los ingresos brutos como: el tributo que consiste en el ejercicio habitual y oneroso en dicha jurisdicción del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes obras o servicios, inversión de capitales o de cualquier otra actividad lucrativa o no, cualquiera que sea la naturaleza del sujeto que las realice y el lugar donde lo haga.

4.3. Arbitrio sobre actividades económicas

El arbitrio sobre actividades económicas durante su evolución en Guatemala antes de perfeccionarse en esta figura jurídica tributaria, ha irrumpido el orden constitucional incontables veces. Lastimosamente hasta el día de hoy no se ha regulado dentro de nuestro ordenamiento jurídico tributario y se encuentra en una iniciativa de ley. Al arbitrio sobre actividades económicas se le ha tratado de dar por parte de los municipios figura de tasa, y aunque es expulsada de la legislación persisten en su creación como tasa municipal.

El primer antecedente que encontramos es en 1840 este es denominado arbitrio de permiso de uso de bienes y actividades, el cual otorgaban por medio de una licencia con la característica de que era emitido por las municipalidades y lo aplicaban dentro de su territorio. De la misma manera en Argentina dentro de las provincias crearon un impuesto local el cual consistía en una autorización para que el súbdito ejerciera determinada



actividad ya sea en la industria comercio, industria u oficio. Como vemos lo primero que se grabo fue la realización de actividades que podían realizar las personas, y el control de la tributación se ejercía localmente dado que no existía un sistema nacional.

Hasta 1890 en Guatemala los arbitrios municipales eran en mayor parte la fuente de ingreso del Estado y los arbitrios impuestos a los establecimientos constituían esa mayoría, estos se mantuvieron estables durante esta época. Por el contrario, para Argentina significo un sin número de cambios dado que el derecho tributario avanzo más rápido que en Guatemala y el primer cambio fue que se empezó a considerar la capacidad económica que se demostraba por el ejercicio del tipo de oficio, actividad o profesión.

Posteriormente se le cambia el nombre a impuesto sobre actividades lucrativas ya no gravando la capacidad contributiva del sujeto sino el excedente que generaba con la actividad. Pero a nivel nacional se empiezan a dar cambios tributarios y emiten el impuesto al valor agregado y por ello se deroga el impuesto a las actividades lucrativas. Como vemos fue diferente la forma en que se desarrolla este tributo, el mismo hecho generador denominado de diversa manera, para Guatemala un arbitrio, para Argentina un impuesto.

En Guatemala durante el régimen liberal y con la emisión de las leyes municipales los arbitrios a establecimientos por las actividades que realizaban recibieron el nombre de derecho de puerta, y además se redujeron los ingresos municipales y se dio el cambio de figuras impositivas, aumentando la categoría de las tasas y disminuyendo la de arbitrios, sin embargo, el arbitrio de derecho de puerta se mantenía vigente. En paralelo Argentina con la derogación del impuesto a las actividades lucrativas crea el impuesto de patente



para el ejercicio de actividades con fines de lucro, sin embargo, los doctrinarios afirmaban que existía la superposición de este impuesto.

La semejanza entre los Estados estaba en que ambos utilizaban un instrumento de autorización para que pudiera perfeccionar el hecho generador, Guatemala la licencia y Argentina la patente. De 1944 a 1985 para Guatemala significan cambios en materia tributaria, en 1944 se emite el Decreto 226 y se imponía la obligación de la aprobación de los arbitrios por el gobierno, En 1957 se emite el primer código municipal el cual modifico el sistema tributario municipal dado que se cambió los arbitrios por tasas, además en esta época se deja de llamar arbitrios a todos los gravámenes, surgiendo los denominados impuestos compartidos.

Consiguientemente con todos estos cambios se implementan las tasas por servicios públicos municipales y las tasas administrativas, lo que no se cambió fueron los arbitrios a la actividad que realizaban los establecimientos. En 1977 en Argentina se cambió la denominación de impuesto de actividades con fines de lucro a impuesto a los ingresos brutos que consiste en la autorización para el funcionamiento de establecimientos abiertos al público con carácter provincial.

Con la emisión de la Constitución Política de la República de Guatemala en 1985 se evoluciona en el derecho tributario nacional, pero el municipal involuciona, dado que los arbitrios municipales no cobran relevancia y las municipalidades dejan de percibir los ingresos que obtenían de estos, además los arbitrios ya solo pueden ser emitidos por el Congreso de la República manteniéndose vigentes los arbitrios de poca significación, por



lo que los municipios inician a tratar de obtener recursos por medio de las **tasas** extralimitándose en el uso de su poder tributario municipal.

Los municipios como vimos en los antecedentes históricos ya cobraban el arbitrio del derecho de puerta o licencia de establecimiento abierto al público, pero esto fue hasta antes de 1985 cuando se emitió la Constitución Política de la República de Guatemala y tenían la potestad para emitir arbitrios. Los arbitrios eran emitidos a discreción de los municipios, actualmente quieren imponer cualquier hecho generador, aunque no encuadre en la especie del tributo que corresponde. Y es por ello que intentan utilizar la tasa municipal para crear hechos generadores que no son acordes a estas.

La iniciativa de ley número 2877 en la exposición de motivos expresa del arbitrio sobre actividades económicas “Los antecedentes inmediatos de este arbitrio innovador para el país, lo constituye el denominado derecho de puerta y el de extracción de producto, los cuales tiene su origen en la época colonial. Así, quizá Guatemala sea uno de los pocos países en donde el arbitrio por concepto de ingresos brutos provenientes de la realización de actividades económicas, no se cobra debido o no existe dentro del marco jurídico, el cuerpo legal que lo regule y desarrolle como un poder tributario específico de los Municipios.”⁷⁹.

Como desarrollamos anteriormente, este no es un tributo de reciente creación, como institución jurídica ha existido desde la colonia, y ha ido mutando, sin embargo, el hecho

⁷⁹ https://www.congreso.gob_legislativo/iniciativas/Registro2877.pdf Consultado: (20 de mayo de 2021).



generador hasta 1985 había sido la actividad que realizan los establecimientos y sobre esto se establecía el arbitrio, lo cual no afectaba el ordenamiento jurídico porque el arbitrio como tributo correspondía a las bases de recaudación y a los principios que se tenían hasta esa época.

Posterior a 1985 con la emisión de la Constitución Política de la República de Guatemala y los municipios al quedarse sin ingresos propios utilizan el hecho generador de la actividad o funcionamiento que realizan los establecimientos abiertos al público para imponer una tasa, lo cual no es procedente por la naturaleza, características, y principios que tiene la tasa como tributo.

En este punto de la historia empieza a verse afectada la constitucionalidad de las leyes de Guatemala en materia municipal, dado que los concejos municipales inician a emitir reglamentos inconstitucionales por utilizar un hecho generador que corresponde a un arbitrio o a un impuesto. La solución en concreto para estos reglamentos inconstitucionales que emiten los municipios es que se promueva la creación del arbitrio sobre actividades económicas o lo mejor que se emita el Código Tributario Municipal regulando todos los aspectos que influyen al derecho tributario municipal.

Como observamos el hecho generador que se utilizó desde la época de la colonia fue la actividad y hasta la fecha es la actividad la que constituye el hecho generador para el arbitrio sobre actividades económicas lo que determina la base imponible y el tipo impositivo, esta evolución inicio con el denominado derecho de puerta.



En la exposición de motivos de la iniciativa de ley del código tributario municipal número de registro 2877 establecieron “En el ámbito internacional una de las potestades fundamentales y esenciales que se reconoce a los gobiernos locales es precisamente la del poder tributario dentro de su circunscripción y dentro de este la grabación por concepto de las actividades económicas constituye la principal fuente de ingresos para los municipios.”⁸⁰. Los municipios para desarrollar su autonomía necesitan ingresos propios que surjan de sus territorios, esto daría auge por ser un tributo municipal a la fiscalización por parte de los vecinos.

Del desarrollo que ha tenido el arbitrio sobre actividades económicas desde su concepción como derecho de puerta se trasciende hasta el día de hoy en el concepto de arbitrio sobre ingresos brutos de agentes económicos, iniciando con el tinte del derecho de competencia, lo cual consideramos procedente para la adecuada recaudación tributaria municipal, dado que genera nuevas estrategias de captación para evitar la evasión fiscal y la falta de control en el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente.

Esta evolución es de beneficio para los municipios dado que lo involucra en el mercado local, pudiendo tener un enfoque de recaudación mayor con los comercios de su territorio. Cabe señalar que otros países latinoamericanos e incluso España han adoptado la forma de impuesto a los ingresos brutos, con la característica que es un impuesto local. Guatemala al regular que los arbitrios son tributos decretados a favor de los municipios adecua la figura tributaria como arbitrio sobre actividades económicas.

⁸⁰ **Ibíd.** Pág. 9.



La iniciativa de ley número de registro 2877 en el Artículo 160 contiene: “Se establece un arbitrio sobre las actividades económicas que se realicen en forma permanente o temporal en la circunscripción del municipio. Para los efectos de esta ley, se consideran actividades económicas las de carácter agroindustrial, industrial, comercial, de servicios no personales, o cualquier otra de tipo lucrativo. También se consideran actividades económicas la prestación de servicios profesionales, técnicos y cualquier otro de tipo personal, sin relación de dependencia, que generen un ingreso pecuniario.”⁸¹.

Esta definición reúne los elementos que anteriormente tenía el arbitrio del derecho de puerta, el hecho generador que anteriormente eran las actividades que realizaban los establecimientos, ahora se regula como las actividades económicas. El elemento territorial sigue inmerso lo que hace a los municipios contar con este tributo para cumplir con sus fines de desarrollo.

4.3.1. Características del arbitrio sobre actividades económicas

El arbitrio tiene características de un impuesto como lo establecimos anteriormente, sin embargo, tiene sus propios caracteres que lo diferencian de los otros tributos en virtud de ser un tributo que manifiesta una exteriorización mediata de capacidad contributiva que es el ejercicio habitual de una actividad, con esta actividad que se ejerce en un establecimiento que estará abierto al público, presupone la aptitud para contribuir a los gastos del municipio.

⁸¹ **Ibíd.** Pág. 52.



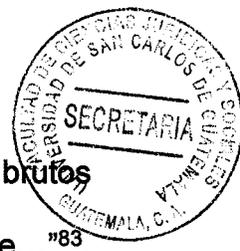
Dentro de las características de los impuestos encontramos la real, y este tributo es un arbitrio real dado que solo toma en cuenta la actividad que se ejerce dentro del municipio, no observa las condiciones del vecino-contribuyente, la segunda característica de este arbitrio es la localidad, que tiene amplia relación con el principio de territorialidad, lo cual limita los gravámenes de los municipios al territorio municipal.

4.3.2. Bases de recaudación del arbitrio sobre actividades económicas

A todos los tributos que se emitan en Guatemala se le deben de aplicar las bases de recaudación que establece el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala. El hecho generador de la relación tributaria del arbitrio sobre actividades económicas es la realización de actividades económicas en la circunscripción municipal con o sin habitualidad, en este sentido manifiesta Villegas "En términos generales, que habitualidad es la reproducción continuada que acredite un propósito de cierta permanencia dentro de la modalidad de actividad elegida, siempre y cuando no se trate de actividades que las leyes consideren habituales, aun sin reproducción continuada ni permanencia."⁸².

En la realización de las actividades económicas la habitualidad y la permanencia dentro de la modalidad de la actividad, no es relevante si es continuada o no tiene permanencia. Los sujetos pasivos de la relación tributaria son las personas individuales y jurídicas que realicen actividades económicas dentro de la jurisdicción del municipio. La base imponible

⁸² Villegas. *Op. Cit.* Pág. 704.



que propone la iniciativa número 2877 en el Artículo 164 es: “El total de ingresos brutos obtenidos por el contribuyente en el trimestre anterior al mes en que deba efectuarse...”⁸³.

La base imponible conforma la fórmula para el cálculo de determinación por pagar debiendo agregarse las deducciones.

4.3.3. Definición del derecho de puerta

El derecho de puerta es una institución histórica del derecho tributario municipal de Guatemala, el cual surgió como un arbitrio a las actividades que realizan los establecimientos, estableciendo la obligación de adquirir la autorización por medio de una licencia, siendo uno de las principales fuentes de recaudación, el cual estuvo vigente hasta la entrada en vigencia de la Constitución Política de la República de Guatemala de 1985. La evolución lo enmarca en la figura del arbitrio sobre actividades económicas, gravando las actividades comerciales, de industria, agrícolas y las profesionales, esto en la jurisdicción de cada municipio.

En consecuencia para su definición es necesario tener claro como ha trascendido en la historia y cual es su valor como una institución vigente, separando totalmente los hechos generadores de las tasas con los arbitrios. Arribando a la definición más próxima dado que su valor es histórico, podemos establecer que el derecho de puerta es el arbitrio por medio del cual se gravaron las actividades que se realizaban en los establecimientos dentro de un territorio municipal y que era emitido por los municipios.

⁸³ Congreso de la República de Guatemala. **Op. Cit.** Pág. 52.



Decreto número 56-95 del Congreso de la República de Guatemala

Este Decreto contiene la delegación que realizó el Congreso de la República de Guatemala a los municipios para que delimiten el área o áreas de establecimientos abiertos al público para su funcionamiento. El Artículo 1 del Decreto 56-95 establece: “Se faculta a las municipalidades de la república para que de conformidad con los reglamentos que emitan, puedan delimitar el área o áreas que dentro del perímetro de sus poblaciones puedan ser autorizadas para el funcionamiento de los siguientes establecimientos: expendio de alimentos y bebidas, hospedaje, higiene o arreglo personal, recreación, cultura y otros que por su naturaleza estén abiertos al público.”.

Este artículo tiene por objeto que las municipalidades reglamenten las áreas donde pueden coexistir determinados establecimientos que se encuentren abiertos al público o lugares donde los establecimientos puedan perjudicar la habitabilidad de los vecinos. Sin embargo, los municipios mal interpretan la norma y utilizan como fundamento este artículo para imponer una tasa municipal a la cual no le crean la estructura tributaria que le corresponde al supuesto jurídico, sino solo denominan la base imponible y el tipo impositivo como tabla de valores.

El objetivo del Decreto Número 56-95 es el ordenamiento territorial de los municipios, tal y como lo expresa el tercer considerando, “Que las municipalidades deben tener plena facultad para delimitar en su territorio el funcionamiento de tales establecimientos, dado que actualmente no existe regulación en tal sentido, se causan graves molestias al vecindario y se perjudica en muchos casos la salud ornato y moral pública, debido a la



cercanía con establecimientos educativos, hospitales y establecimientos de salud, áreas destinadas a la vivienda, iglesia, recreación y otras que por su naturaleza requieran privacidad.”

A forma de ilustración, no puede existir una venta de bebidas alcohólicas a la par de una escuela, un sanatorio a la par de una discoteca, una cancha de baloncesto a la par de un prostíbulo. Esta es la delimitación que tienen que realizar los municipios de las áreas para que funcionen los establecimientos abiertos al público.

Cuando las municipalidades emiten los reglamentos de licencias para el funcionamiento de establecimientos comerciales abiertos al público su objetivo es imponer una tasa, pero no lo hacen dentro del marco de la constitucionalidad. Lo correcto para crear la tasa no es emitir una tabla de valores, lo correcto sería crear una tasa por servicios administrativos en la cual el hecho generador sería la emisión del dictamen para el funcionamiento de establecimientos abiertos al público. Al realizarlo de esta manera se da la contraprestación que genera la tasa administrativa hacia el vecino-contribuyente.

El Artículo 2 del Decreto Número 56-59 establece, “Previamente a otorgar la autorización de establecimientos públicos o privados de la naturaleza de los mencionados, deberá contarse con el dictamen favorable de la corporación municipal de que se trate, sin cuyo requisito no podrá otorgarse la licencia correspondiente.”. Es por ello que se debe de emitir un dictamen no una licencia como lo hacen la mayoría de concejos municipales, en virtud de este artículo es que afirmamos que el hecho generador de la tasa administrativa es el dictamen para el funcionamiento de establecimientos abiertos al público.



Tomando en cuenta que la creación del Decreto Número 56-95 es del año 1995, cuando se emite el Código Municipal en el 2012 se reafirma que el acto administrativo a emitir es un dictamen por parte del concejo municipal, lo cual el Código Municipal establece en el Artículo 35 parte conducente: “Son atribuciones del Concejo Municipal... z) Emitir el dictamen favorable para la autorización de establecimientos que por su naturaleza estén abiertos al público, sin el cual ninguna autoridad podrá emitir la licencia respectiva;...”. Cuando el legislador establece sin cuyo requisito no podrá otorgarse la licencia correspondiente o respetiva, se refiere a la que deben de emitir otras entidades, por ejemplo, la licencia ambiental requiere que exista el dictamen favorable de funcionamiento de establecimientos abiertos al público.

4.4. Sobreimposición del arbitrio sobre actividades económicas

Uno de los principios del derecho tributario es la prohibición de la doble o múltiple tributación el cual tiene aplicabilidad en el ámbito municipal. El supuesto de este principio conlleva a uno o más sujetos con poder tributario, la relevancia dentro del derecho tributario municipal es cuantos sujetos con potestad tributaria municipal existen en Guatemala. Los trescientos cuarenta municipios que existen en Guatemala tienen poder tributario municipal, el constituyente previo que podían existir más de una entidad con poder tributario.

El arbitrio sobre actividades económicas al ser un tributo que puede ser decretado a favor de una o varias municipalidades y que la administración del tributo sería para cada municipalidad, se debe de establecer un límite para que dos o más municipios graven a



un mismo sujeto pasivo por las actividades económicas que realicen en dos municipios. Villegas establece que “El carácter territorial del impuesto a los ingresos brutos plantea el problema de las dobles imposiciones o sobreimposiciones, pues una misma actividad puede ser ejercida parte en un territorio y parte en otro.”⁸⁴.

El problema que puede suscitar el arbitrio sobre actividades económicas es cuando un sujeto pasivo ejerce una actividad económica en dos o más municipios y las administradoras de este tributo lo intenten hacer efectivo en los dos territorios. La solución que puede darse es que por medio de la mancomunidad de municipalidades o por medio de convenios multilaterales se establezca la forma en que se procederá para evitar un doble o múltiple imposición. Los convenios tendrán destinado el delimitar el alcance de la potestad tributaria de los municipios cuando una actividad económica sea ejercida en más de un municipio.

Villegas establece supuestos que pudieran darse en una superposición del impuesto a ingresos brutos que es la equivalencia del arbitrio sobre actividades económicas. El primero es que un sujeto industrialice sus productos en una jurisdicción y los comercialice total o parcialmente en otra; el segundo es que el mismo sujeto cuente con la dirección o administración de sus actividades en una o más jurisdicciones y la comercialización o industrialización se efectúen en otra u otras jurisdicciones.

Si la potestad tributaria se ejerce por cada municipio, gravando a un mismo sujeto en

⁸⁴ Op. Cit. Pág. 707.



proporción a todo el ingreso bruto obtenido, sería una extralimitación del poder tributario, y se incurriría en la violación de los principios constitucionales tributarios. Para evitar esto se debe de repartir el poder impositivo de las respectivas jurisdicciones según la importancia y la envergadura de la actividad ejercida en cada una de ellas; mientras más importante sea la actividad que se ejerza en una jurisdicción, esa jurisdicción tendrá más derecho a gravar que aquella otra donde se ejerza la actividad menos importante.



CONCLUSIÓN DISCURSIVA

De la investigación realizada se determina que existe abuso del poder tributario municipal por parte de los municipios al momento de emitir tasas lacerando el principio de legalidad tributaria, dado que no existe la normativa que regule el ejercicio del poder tributario municipal. La fuente de la potestad tributaria municipal está establecida en la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 253 que delega en los municipios la función de obtener sus recursos.

Se deben de establecer los límites y alcances de la potestad tributaria municipal para que los municipios no emitan tributos que cumplen con las características de los arbitrios y los impuestos pretendiendo emitirlos como tasas. En consecuencia, al crear las tasas municipales deben de observar la regla de la razonable equivalencia adoptando la clasificación de tasas por servicios administrativos y tasas por servicios públicos.

El tributo del derecho de puerta debe valorarse como una institución histórica del derecho tributario municipal guatemalteco, en consecuencia, este tiene naturaleza de arbitrio y no de una tasa, y que los municipios pretendan establecerlo como tasa por servicios públicos, no es más que la muestra del abuso de la potestad tributaria municipal. En virtud de lo cual atendiendo a la evolución del derecho tributario municipal debe de regularse como arbitrio sobre las actividades económicas siendo administrado por los municipios.



BIBLIOGRAFÍA

BRAVO CUCCI, Jorge. **Fundamentos del derecho tributario**. 5ª. ed. Lima, Perú. Ed. Crea libros, 2013.

CALDERON, Hugo Haroldo. **Teoría general del derecho administrativo**. Ciudad de Guatemala, Guatemala. Ed. Servicios Diversos MR, 2011.

CALDERON, Hugo Haroldo. **Derecho administrativo parte especial**. 5ª. ed. Ciudad de Guatemala, Guatemala: Ed. Litografía Orión, 2013.

CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Derecho administrativo**. Ciudad de Guatemala, Guatemala: (s.l.i), (s.e.), 2012.

GODÍNEZ BOLAÑOS, Rafael. **Recopilación de textos jurídicos y legales**. Ciudad de Guatemala. (s.l.i.), (s.e.).

https://www.congreso.gob.gt/assets/uploads/info_legislativo/iniciativas/Registro2877.pdf
Consultado: (20 de mayo de 2021).

<http://138.94.255.164/Sentencias/825018.3524-2012.pdf> (3 junio de 2021).

LOBATO RODRÍGUEZ, Raúl. **Derecho fiscal**. 2ª. ed.; (s.l.i.), (s.e.), (s.f.).

MATTA CONSUEGRA, Daniel. **Derecho tributario municipal**. Ciudad de Guatemala, Guatemala: Ed. Mayte, 2013.

ROMERO FLOR, Luís María. **Manual de derecho financiero y autonómico y local**. Cuenca, España: Ed. Ediciones de la universidad de castilla-la mancha, 2015.

SACCONI, Mario Augusto. **Manual de derecho tributario**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Talleres gráficos de la ley S.A.E., 2002.

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. **Historia de la tributación en Guatemala**, Ciudad de Guatemala, Guatemala: (s.e.), 2009.



VALDÉS COSTA, Ramón. **Curso de derecho tributario**. 2ª. ed.; nueva versión: Buenos Aires-Santa Fe de Bogotá-Madrid: Ed. Temis S.A., 1996.

VILLEGAS, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**, 7ª. ed.; ampliada y actualizada: Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 2001.

VILLEGAS, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**, 2t. 4ª. ed.; actualizada: Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1987.

Legislación:

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

Ley de Amparo Exhibición Personal y de Constitucionalidad. Asamblea Nacional Constituyente. Decreto número 1-86. 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, 1991.

Ley de lo Contencioso Administrativo. Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 119-96, 1996.

Ley del Organismo Judicial. Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 2-89, 1989.

Faculta a las municipalidades para que delimiten el área o áreas de establecimientos abiertos al público. Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 56-95, 1995.