

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



GUATEMALA, JULIO DE 2011

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

**NECESIDAD DE REGULAR LAS CONTRIBUCIONES
POR MEJORAS MUNICIPALES**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

MARÍA MERCEDES MARTÍNEZ ARIAS

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, julio de 2011

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

DECANO:	Lic. Bonerge Amilcar Mejía Orellana
VOCAL I:	Lic. Cesar Landelino Franco López
VOCAL II:	Lic. Mario Ismael Aguilar Elizardi
VOCAL III:	Lic. Luis Fernando López Díaz
VOCAL IV:	Br. Mario Estuardo León Alegría
VOCAL V:	Br. Pablo José Calderón Gálvez
SECRETARIO:	Lic. Avidán Ortiz Orellana

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente:	Lic.	Luis Alberto Zeceña López
Vocal:	Licda.	Eloísa Mazariegos Herrera
Secretario:	Lic.	Luis Alfredo Valdez Aguilar

Segunda Fase:

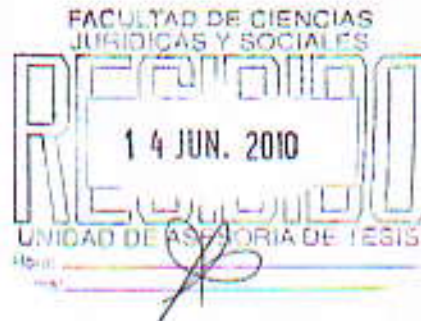
Presidente:	Lic.	Guillermo Díaz Rivera
Vocal:	Lic.	Héctor René Granados Figueroa
Secretario:	Lic.	Alvarado Hugo Salguero Lemus

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

LICENCIADO JORGE SAMUEL CABRERA SARAVIA
ABOGADO Y NOTARIO
2ª Avenida 9-59 Zona 7 Colonia Rafael Landívar.
Tel. 23352959.



Licenciado
Marco Tulio Catillo Lutín
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Ciudad Universitaria.



Estimado Licenciado Castillo,

Con fundamento en la providencia dictada por esa coordinación, en la que se me asigna como asesor, del trabajo de tesis de la bachiller **MARÍA MERCEDES MARTÍNEZ ARIAS** titulado **NECESIDAD DE REGULAR LAS CONTRIBUCIONES POR MEJORAS MUNICIPALES**

Realicé un análisis del tema y del contenido del mismo, el cual se efectuó con mi asesoramiento, indicándole a la bachiller **MARÍA MERCEDES MARTÍNEZ ARIAS**, lineamientos técnicos sobre la elaboración del presente trabajo de tesis, quien en su desarrollo y estudio profundizó temas de importancia jurídica y científica; como es la situación que se presenta en Guatemala en relación con la creación y cobro de contribuciones por mejoras de manera antojadiza por parte de las municipalidades, dándole más relevancia a lo que establece una norma ordinaria que a la norma constitucional violando varios principios como el principio de Legalidad, el de Jerarquía Constitucional y el de Supremacía Constitucional, Así también se hace un estudio profundo sobre los tributos, las inconstitucionalidades y la figura de contribuciones por mejoras reguladas en el Código Tributario.

Respecto al contenido científico y técnico, considero que el presente tema de tesis constituye una fuente de conocimiento sobre la forma en que se procede a dar a conocer el problema en Guatemala sobre la creación de las contribuciones por mejoras que por ser un tributo según lo establece el Código Tributario es exclusividad única del Congreso de la República de Guatemala a la creación de las contribuciones por mejoras y no del Consejo Municipal como lo establece el Artículo 102 del Código Municipal; por tal razón se hace el análisis y la referencia que el Artículo 102 del Código Municipal es inconstitucional debido a que contradice la Constitución Política de la República de Guatemala.

Las conclusiones y recomendaciones son concluyentes y en mi opinión necesarias para la no aplicación de la figura de contribuciones por mejoras en



Guatemala, Se tomó como fundamento las normas y principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, el principio de Legalidad establecido en el Artículo 239, el principio de Jerarquía Constitucional y de Supremacía Constitucional establecido en el Artículo 175 de la Constitución Política de Guatemala, lo cual me parece adecuada.

Los métodos utilizados fueron el analítico, sintético inductivo y deductivo; de forma integral para realizar un análisis del tema, los factores que lo propician en la sociedad guatemalteca; reconstruyendo la información obtenida de forma sintética. Por consiguiente el presente trabajo de tesis reúne los requisitos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura de Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

En base a lo expuesto, procedo a emitir dictamen **FAVORABLE**. Sin otro particular, me suscribo de usted, como su atento servidor.

Atentamente,


Lic. Jorge Samuel Cabrera Saravia
Colegiado número 3762.
LICENCIADO
JORGE SAMUEL CABRERA SARAVIA
ABOGADO Y NOTARIO
COLEGIADO N.º 3762
U.S.A.C.



UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y
SOCIALES, Guatemala, tres de agosto de dos mil diez.

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A) ALBA LETICIA ALVIZURIS
TORRES, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante MARIA
MERCEDES MARTÍNEZ ARIAS. Intitulado: "NECESIDAD DE REGULAR LAS
CONTRIBUCIONES POR MEJORAS MUNICIPALES".

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


LIC. MARCOTULIO CASTILLO LUTÍN
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS

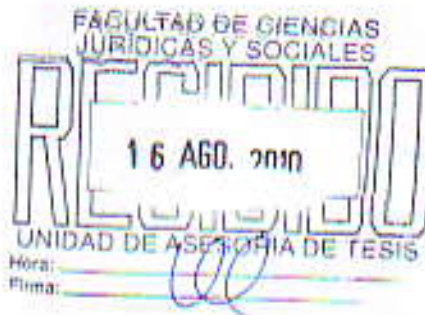
cc, Unidad de Tesis
MTCL/slh.

Licda. Alba Leticia Alvizuris Torres
Abogada y Notaria
7ª Calle 5-89 zona 5 Enriqueta Villa Nueva
Tel. 57031297



Guatemala 16 de agosto del año 2010

Licenciado
Marco Tulio Catillo Lutín
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Ciudad Universitaria.



Estimado Licenciado Castillo.

Con fundamento en la designación recalda en mi persona por medio de la providencia dictada por esa coordinación, me dirijo a usted para rendirle informe sobre la labor que desarrollé como Revisora del trabajo de tesis de la bachiller **MARÍA MERCEDES MARTÍNEZ ARIAS**, titulado: **NECESIDAD DE REGULAR LAS CONTRIBUCIONES POR MEJORAS MUNICIPALES**.

Analicé detenidamente el trabajo de tesis ya referido, el cual se efectuó bajo mi inmediata dirección y supervisión, indicándole a la bachiller María Mercedes Martínez Arias, aspectos técnicos sobre la elaboración del trabajo, quien en su desarrollo y estudio profundizó temas de suma importancia, como la necesidad de regular las contribuciones por mejoras que hace la municipalidad de manera antojadiza el cual incluye un estudio acerca de los tributos, su naturaleza y su ámbito de aplicación, también un estudio sobre las inconstitucionales que se generan por el cobro de la figura contribuciones por mejoras así como un análisis del problema basándose en el Artículo 102 del Código Municipal el cual contradice a la Constitución Política de Guatemala.


Respecto al contenido científico y técnico, considero que la presente tesis constituye una fuente de conocimiento sobre la forma en que se procede a crear las contribuciones por mejoras en Guatemala, y los problemas que se originan debido a que en la legislación guatemalteca no hay una forma específica de aplicar la ley en estos casos, así mismo se profundizó temas importantes como los tributos su naturaleza y el ámbito de aplicación de los mismos, las inconstitucionalidades generadas por el cobro de las contribuciones por mejoras.

La metodología para la elaboración del presente trabajo, se utilizó de forma práctica, realizando la observación y análisis científico, a través del método

analfítico, que se complementó con el método sintético, inductivo y deductivo, para realizar la recopilación y reconstrucción de toda la información recabada de conformidad con su estudio y desarrollo, para concluir en que existe la **NECESIDAD DE REGULAR LAS CONTRIBUCIONES POR MEJORAS MUNICIPALES**. Así mismo la bibliografía utilizada es idónea como fundamento doctrinario para el desarrollo del presente tema. Por consiguiente, el presente trabajo de tesis reúne los requisitos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

Después de hacer algunas correcciones al trabajo, las que fueron consensuadas con la postulante, considero: que la presente tesis llena los requisitos exigidos por el Normativo respectivo, por lo que mi dictamen es **FAVORABLE**. Sin otro particular, me suscribo de usted, como su atenta servidora.

Atentamente,



Licda. Alba Leticia Alvizuris Torres
Colegiada número 5466.

Alba Leticia Alvizuris Torres
ABOGADO Y NOTARIO
Col. 5466

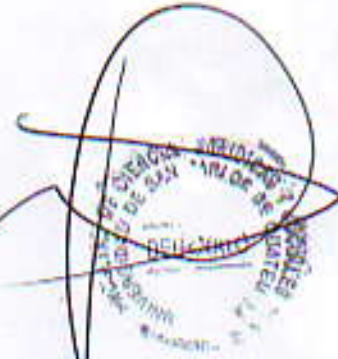


DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, cinco de abril del año dos mil once.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante MARÍA MERCEDES MARTÍNEZ ARIAS, Titulado NECESIDAD DE REGULAR LAS CONTRIBUCIONES POR MEJORAS MUNICIPALES. Artículos 31, 33 y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.-

CMCM/sllh.



DEDICATORIA

A DIOS: Por el amor incondicional hacia mi persona y por ayudarme a cumplir esta meta.

A MIS PADRES: Por todo el amor que me han dado y por ayudarme a alcanzar todas mis metas.

A MI ABUELITA: María del Carmen Meneses, por ser mi mentora y mi guía en el transcurso de mi vida.

A MIS HERMANAS: Por el amor, apoyo y la ayuda que siempre me brindan para alcanzar mis proyectos.

A MI PRIMA: Brenda Janette Murcia Martínez, por toda su ayuda y el apoyo que siempre me brindo.

A MIS AMIGOS: Por todo el apoyo incondicional, y el cariño que siempre me han brindado.

A: La Universidad de San Carlos de Guatemala, en especial a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales; por darme la oportunidad de ser parte de ella y, por haberme brindado a los mejores catedráticos.

ÍNDICE

	Pág.
Introducción.	i
CAPÍTULO I	
1. Antecedentes del municipio.	1
1.1. El municipio.	5
1.2. Definiciones.	8
1.4. Elementos del municipio.	14
CAPÍTULO II	
2. Los tributos.	23
2.1. Antecedentes históricos de los tributos	24
2.2. Definición de derecho tributario.	25
2.3. Características del derecho tributario.	27
2.4. Principios del derecho tributario.	29
2.5. Fundamento constitucional del derecho tributario.	32
2.6. Principios constitucionales del derecho tributario.	34
2.7. Obligación tributaria.	39
2.8. Elementos de la relación jurídica tributaria	41
CAPÍTULO III	
3. La inconstitucionalidad.	47
3.1. Definiciones de inconstitucionalidad.	47
3.2. Recurso de inconstitucionalidad	49
3.3. Control de constitucionalidad.	50
3.4. La Corte de Constitucionalidad.	51
3.5. Sistemas de control de la inconstitucionalidad de las leyes.	55
3.6. Fundamento legal del control de constitucionalidad.	63

CAPÍTULO IV

4. Contribuciones por Mejoras.	69
4.1. Principio de Legalidad	80
4.2. Análisis Jurídico del Artículo 102 del Código Municipal.	85
CONCLUSIONES	97
RECOMENDACIONES.	99
BIBLIOGRAFÍA	101

INTRODUCCIÓN



En Guatemala, la figura de contribuciones por mejoras es utilizada y creada por los Consejos Municipales para generar ingresos para la obra pública la cual es obligación del Estado, cobrándolas de manera antojadiza a los particulares.

Mi interés en el tema radica que dentro del sistema jurídico guatemalteco, actualmente la figura de contribuciones por mejoras esta siendo mal utilizada por las municipalidades, ya que por medio de ellas se recaudan ingresos para realizar la obra pública fin que corresponde al Estado, potestad que es dada por el Artículo 102 del Código Municipal, la cual es una norma inconstitucional ya que violenta el principio de legalidad en materia tributaria establecido en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala el cual establece que el único creador de impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales es el Congreso de la República de Guatemala.

La hipótesis planteada para el presente trabajo es la necesidad de regular las contribuciones por mejoras municipales, declarando el Artículo 102 del Código Municipal inconstitucional ya que contradice el Artículo 239 de la Constitución Política de Guatemala violentando el principio de legalidad en materia tributaria.

El objetivo de esta investigación es proponer que el Artículo 102 del Código Municipal sea declarado inconstitucional; así como regular que las contribuciones por mejoras sean creadas por el Congreso de la República de Guatemala de acuerdo a los principios de equidad y justicia tributaria establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala.

Al realizar la integración del contenido del presente trabajo decidí utilizar los métodos de investigación: analítico por medio del cual describí y observe cada uno de los elementos del problema sobre la figura de contribuciones por mejoras, que demuestra que la forma de su creación es inconstitucional dentro de la normativa guatemalteca;



sintético se utilizó para hacer una reconstrucción precisa de los elementos y factores que influyen en la problemática que utiliza el uso desmedido y antojadizo de las contribuciones por mejoras; inductivo con el cual se tomo como punto de partida los factores generales que influyen en la problemática social con respecto al presente tema, para concluir específicamente en que el problema radica en la contradicción que existe entre una norma ordinaria y una norma constitucional. Utilice las técnicas de investigación bibliográfica y documental; para obtener información directa de la sociedad, y doctrina que fundamenta este informe final.

La investigación se encuentra conformada por cuatro capítulos. En el capítulo uno hago una reseña histórica del municipio, que han existido a lo largo de la historia de Guatemala, sus definiciones y sus elementos; el capítulo dos está relacionado con los tributos, sus antecedentes históricos, su definición, sus características, sus principios, los fundamentos y principios constitucionales, la obligación tributaria y sus elementos; el capítulo tres menciona la inconstitucionalidad, las definiciones de la inconstitucionalidad, el recurso de inconstitucionalidad, la Corte de Constitucionalidad, los sistemas de control de la inconstitucionalidad de las leyes; y el capítulo cuatro trata sobre las contribuciones por mejoras, el principio de legalidad, también se elaboró un análisis jurídico del Artículo 102 del Código Municipal.

... "El Artículo 239 de la Constitución Política de Guatemala consagra el principio de legalidad en materia tributaria, que garantiza que la única fuente creadora de tributos puede ser la ley, estableciendo que es potestad exclusiva del Congreso de la República de Guatemala para decretar impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, así como la determinación de las bases de recaudación de dichos tributos..." Gaceta No. 40, expediente No. 533-95, página No. 34, sentencia 20-6-96.

CAPÍTULO I

1. Antecedentes del municipio

La Constitución Política de la República de Guatemala consagra como un límite formal al poder legislativo, el principio de legalidad en lo que a materia tributaria se refiere. Este principio desarrollado en el Artículo 239 de la Constitución Política, constituye una garantía para los contribuyentes y el fisco. Es el medio de evitar arbitrariedades y abusos por parte de los gobernantes, pues les impide el establecimiento de tributos antojadizos y les determina su competencia, en cuanto a la forma de aprobar las normas tributarias.

Es importante manifestar que si al amparo de la Constitución Política de la República de Guatemala, en la obligación tributaria exigida al contribuyente se contraviene el principio en mención, dicha disposición no estaría cumpliendo con respetar los límites y alcances que se le han impuesto, por lo que podría ser impugnada de inconstitucional.

La contribución por mejoras ha venido adquiriendo mayor importancia debido a que es utilizada para costear la obra pública que produce plusvalía inmobiliaria. La inversión de las municipalidades para la elaboración de obras públicas, tales como ampliación de calzadas, construcción de puentes, pasos a desnivel, los cuales han ido en aumento por lo que la aplicación de esta contribución y su recaudación ha sido cada vez más relevante en la vida de los guatemaltecos.

La regulación vigente no es clara en cuanto a si la contribución por mejoras es o no una cuarta clase de tributo o es una subdivisión de la contribución especial que es la tercera clase de tributo mencionada por el Código Tributario guatemalteco. Además, las principales bases de recaudación se desarrollan por reglamentos emitidos por las municipalidades, que en el caso particular estudiado, se configura en la acción de la municipalidad de Guatemala.

El Artículo 102 del Código Municipal guatemalteco, establece lo relativo a las contribuciones por mejoras, tributo creado a favor de las municipalidades, que atenta contra el principio de legalidad, el cual la Constitución Política de la República de Guatemala consagra en materia tributaria; que garantiza que la única fuente creadora de tributos puede ser la ley, dentro de la potestad exclusiva del Congreso de la República para decretar impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, así como la determinación de las bases de recaudación de dichos tributos.

La Constitución Política de la República de Guatemala, en forma específica da en materia tributaria prevalencia al principio de legalidad, al establecer en la misma norma que son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo, y las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

Dentro de dicho panorama, precisa realizar un estudio de tipo jurídico y doctrinario, de las contribuciones por mejoras, tributo regulado de forma general en el Código Tributario y en forma particular en el Artículo 102 del Código Municipal, el cual constituye la base del estudio que se realiza.

En el ordenamiento jurídico guatemalteco, tanto a nivel constitucional como ordinario, se regula lo relacionado con el municipio; el cual tiene una serie de funciones que se describen y analizan, especialmente en lo referente a la determinación de la contribución por mejoras, con la finalidad de financiar las obras y servicios que brinden beneficios y faciliten la vida de los vecinos.

Dentro de las múltiples funciones que debe desarrollar el municipio, se encuentra la relacionada con la prestación y atención de los servicios públicos municipales, dichas funciones las preceptúa la Constitución Política de la República de Guatemala.

En igual sentido, también el Código Municipal establece lo relacionado con la atención de los servicios públicos locales; todo lo cual se encuentra íntimamente relacionado con el objetivo de alcanzar el bien común para la mayor cantidad de guatemaltecos; situación que en los últimos tiempos se ha visto superada por la forma de obtener la contribución por mejoras, que se ha vuelto impositiva e ilegal para los vecinos, al punto de contravenir el principio de legalidad en materia tributaria, regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 239.

Varias son las razones que motivan tal decisión, entre las cuales se pueden mencionar la falta de organización técnica y logística; la escasez de recursos financieros para proyectar las obras públicas; carencia de conocimientos especializados que requiere la construcción de ciertas obras públicas; e intereses económicos y políticos.

Un cúmulo de factores determinan la imposición de la contribución por mejoras para la realización de obras públicas o servicios locales a nivel municipal; lo cual genera consecuencias de diversa índole, las cuales en ocasiones distan del propósito de brindar y alcanzar el bien común de los guatemaltecos.

Es por ello que un tema de tanta importancia debe ser tratado con toda la seriedad y conocimiento, tanto a nivel jurídico como social; al momento de establecerse la contribución por mejoras en el municipio de Guatemala.

Por la amplitud del tema y a efecto de centrar la atención en un punto específico, que permita realizar un mejor análisis de tipo jurídico; en el presente caso el análisis se concreta a lo que regula el Artículo 102 del Código Municipal, el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala y el Artículo 13 del Código Tributario.

Para el efecto, en principio conviene realizar una breve explicación en lo concerniente al municipio, su origen, evolución, desarrollo, así como la facultad de establecer a través

del Concejo Municipal, el tributo denominado contribución especial, con la finalidad de realizar obras públicas o la prestación de servicios para los vecinos.

1.1. El municipio

“El municipio es de origen romano, pues originariamente era la ciudad sometida a Roma, a la que en el siglo IV se concedió la ciudadanía romana, pero sin sus derechos políticos. Más tarde, el término designó la comunidad organizada según el derecho romano o latino. Además de la ciudad en sí, el municipio comprendía el territorio adyacente, con los campos y los pequeños núcleos de la población. En sus inicios, el régimen municipal se basó en la efectividad de sus cargos por los hombres libres, pero desde el siglo II los magistrados municipales fueron elegidos por un organismo restringido, la curia, que tenía el carácter de asamblea permanente y, en general, estaba formada por unos cien miembros.

El régimen municipal fue perdiendo autonomía y a partir de Dioclesiano el peso de la burocracia imperial acabó por ahogar lo que quedaba de las libertades municipales y por convertir al municipio en una pieza más de la administración, de forma que la curia se convirtió en un órgano de recaudación de impuestos. Además, la extensión del latifundio arrebató al municipio la administración de su territorio. El régimen municipal romano pervivió en Hispania muy desfigurado durante los siglos V y VI, pero en el siglo VII, con el reino visigodo, desapareció.”¹

¹ Salvat, Editores. **La enciclopedia**. Pág.1062.

“El municipio no recuperó su personalidad autónoma hasta la baja Edad Media a consecuencia de las nuevas circunstancias, que fortalecieron el sentimiento de comunidad local; renacimiento del comercio, concurrencia a un mismo mercado, expansión de los núcleos urbanos, vínculos religiosos y obtención de privilegios o fueros. Este sentimiento se traducía en la España cristiana mediante el concejo. El inicio del régimen municipal en el reino castellano-leonés se debió al reconocimiento de atribuciones administrativas y políticas al concejo, el cual recuperó su carácter de centro político y administrativo del término rural que circundaba la ciudad o localidad. En Cataluña, las poblaciones estuvieron sometidas a la autoridad del Veguer o Batlle, que estaba asesorado por la reunión de los personajes distinguidos de la localidad, hasta el siglo XIII, en que aparecieron los gobiernos municipales.

Con la crisis de los siglos XIV y XV, el régimen municipal entró en decadencia; en Castilla el concejo abierto fue sustituido por una junta de regidores, a menudo nombrados por el rey y que constituían el ayuntamiento con los alcaldes y jurados. Además, a partir de 1480 se generalizó la figura del corregidor, funcionario nombrado por el rey con la misión de ayudar al gobierno municipal que desde 1500 se convirtió en el instrumento específico que la autoridad regía en su municipio. En Cataluña, en el siglo XV se sustituyó la elección por el sistema de la instauración, que permitió una mayor intervención real en la vida municipal. Este régimen perduró hasta el final de la guerra de sucesión española, fecha en que el Decreto de Nueva Planta asimiló el municipio catalán al castellano, redujo la intervención de los gremios en el gobierno municipal e implantó el corregidor. Durante el reinado de Carlos III se llevaron a cabo diversas reformas.

El siglo XIX y primeras décadas del XX fue una época en que dominó el centralismo, situación acentuada por el caciquismo. Tras el paréntesis de la II República, el franquismo acentuó el control del gobierno sobre los ayuntamientos, cuyos alcaldes eran nombrados por el gobernador civil y el mismo gobierno. Con la restauración de la democracia en España, el alcalde es elegido por los concejales, que a su vez, son elegidos en votación directa.”²

En Guatemala la figura de municipio surgió en la época de la colonia cuando descubrieron las Indias Occidentales, los reyes de España les permitían a sus súbditos venir al nuevo mundo, pero estos debían firmar un contrato que se llamaba capitulación en el cual se comprometían a dar a la corona española una parte de las ganancias que obtuvieran en sus negocios con los indios (puesto que ellos pensaban que habían llegado a la India). En 1524, México había sido conquistado por el capitán Hernán Cortés, quien para alejar a sus más importantes competidores y subalternos los envió a conquistar otras tierras, en donde se sabía, que vivían pueblos ricos y muy civilizados, y fue así como surgió la figura del conquistador Pedro de Alvarado quien salió de México en diciembre de 1523 al mando de unos 300 españoles y muchos indígenas auxiliares de la actual área mexicana. Entre los españoles venían soldados de caballería y artillería. Pedro de Alvarado fue el conquistador de Guatemala en 1526 y sometió a los naturales al dominio español con crueldad y violencia, el proceso de evangelización de los naturales surgió mucho tiempo después al aparecer la figura del cura doctrinero, que tenía como objeto apaciguar a los indígenas para ganarse su confianza; a la vez la corona española recaudaba los impuestos de modo más efectivo. En las ciudades

² **Ibid.** Pág.1062.

fundadas tomaban luego asiento los funcionarios reales, encargados de cobrar la parte de oro que le pertenecía al rey y que se llamaba quinto, porque debía ser la quinta parte de todo lo que se recaudaba; de esa manera los colonos empezaron a organizar el territorio para el cobro del quinto y para el efecto copiaron el modelo de organización territorial del viejo continente en especial el de España.

1.2. Definiciones

Previo a describir algunas definiciones del municipio y aportar una propia, es conveniente determinar cual es la etimología de dicho vocablo.

La palabra municipio deviene del latín *municipium*, el cual significa cargo, función, empleo; y de la palabra *capio*, que significa tomar, tomar a cargo algo.

“El municipio es el modo más elemental de agruparse una comunidad, dividida social y políticamente en capas o estratos, y el germen de comunidades políticas más amplias y complejas -comarca, provincia, departamento, región-; constituye por ello la primera estructura y la división administrativa básica del Estado. Entre los elementos que los componen se encuentra la población, la cual se conforma por residentes o personas que viven continuamente en el territorio y transeúntes, que habitan en él provisionalmente. Además, el territorio o término municipal, que suele dividirse si se trata de una zona urbana, en distritos y éstos a su vez en barrios.”³

³ **Ibid.** Pág.1062

El autor Jorge Fernández define el municipio de la forma siguiente: “El municipio es una categoría jurídica por presencia, habida cuenta que se impone y existe porque no puede no existir y nace de la necesidad, por lo que se identifica como una comunidad primaria surgida ineludiblemente por las relaciones de vecindad; asimismo en otro sentido se considera el municipio como una categoría jurídica por consecuencia, toda vez que es impuesta y existe porque, pudiendo no existir, es conveniente que exista y nace de la subsistencia; en consecuencia, interpreta al ente municipal como una comunidad nacida en función de un esquema distributivo de funciones considerado eficaz.”⁴

“El municipio es la personificación jurídica de un grupo social humano interrelacionado por razones de vecindad permanente en un territorio dado, con un gobierno autónomo propio, sometido a un orden jurídico específico con el fin de preservar el orden público, asegurar la prestación de los servicios públicos indispensables para satisfacer las necesidades elementales de carácter general de sus vecinos y realizar las obras públicas locales y demás actividades socioeconómicas requeridas por la comunidad.”⁵

El autor Alberto Elguera al referirse al municipio lo hace de esta forma: “El municipio es una persona de derecho público constituida por una comunidad humana, asentada en un territorio determinado, que administra sus propios y peculiares intereses, y que

⁴ Fernández, Jorge. **Seguridad pública y municipal**. Pág. 37.

⁵ **Ibid.** pág. 85.

depende siempre, en mayor o menor grado, de una entidad pública superior, el estado provincial o nacional.”⁶

“También llamado municipalidad, es, jurídicamente, una persona de derecho público, formada por un conglomerado de personas, establecidos en un territorio específico, que administra sus propios y particulares intereses.”⁷

Por su parte el autor Manuel Ossorio, dentro del contexto del tema del municipio refiere lo siguiente: “Según una teoría llamada sociológica o ius naturalista, se trata de una organización que se forma espontáneamente, porque así lo requiere el hecho natural, y no intencionado, de que diversos núcleos familiares se instalen en terrenos próximos unos de otros, de donde surgen necesidades comunes y la precisión de regularlas y administrarlas. De ahí que el municipio, muy lejos de ser una institución creada por el Estado, tenga origen anterior a él o, si se prefiere, que el municipio haya constituido, después de la familia, la primera forma de organización política, y que la existencia de diversos municipios dentro de territorios también próximos y con necesidades comunes haya dado origen a otro organismo superior, que es el Estado.

Según otra teoría, llamada legalista, el municipio no sólo tiene el expresado origen natural, sino que es además una institución creada por la ley y sin más atribuciones que las concedidas por el Estado. Mas cualquiera que sea el verdadero origen, y partiendo del hecho de su existencia, no cabe duda acerca de que su finalidad se

⁶ Elguera, Alberto. **Enciclopedia jurídica**. Pág. 960.

⁷ **Ibid.** Pág. 961.

halla vinculada con el servicio de las necesidades de los integrantes del grupo municipal, o sea los vecinos; entre ellas las que afectan a la sanidad de la población, a la asistencia benéfica, a los transportes urbanos, al alumbrado y limpieza, a la policía de costumbres, a la ordenación del tránsito, al desarrollo urbanístico y otras similares, todas las cuales son atendidas con los recursos provenientes de los impuestos y tasas que pagan los contribuyentes.

Como es lógico, no existe una norma universal relativa a la organización de los municipios, pues ella varía en los diversos Estados. Puede, sin embargo, afirmarse que por lo general están integrados por un cuerpo colegiado y deliberante, que tiene a su cargo establecer las normas u ordenanzas que afectan la prestación de los servicios que tiene a su cargo, y un órgano ejecutivo, que se encuentra sometido a la autoridad de un jefe, corrientemente titulado alcalde y también intendente. La rama deliberante suele estar formada por los concejales o ediles de elección popular y presidida, según las legislaciones, por el propio alcalde o por uno de los miembros del cuerpo, elegido por éste. El alcalde en algunos países, es de elección popular, y en otros, de designación por el Poder Ejecutivo.”⁸

En similar sentido, el autor Cabanellas expresa: “En la época romana, la ciudad principal y libre que se regía por sus propias leyes; cuyos vecinos podían obtener y gozar de los derechos y privilegios de la misma Roma. En la actualidad, la primera o menor de las corporaciones de derecho público, integrada por las autoridades y

⁸ Ossorio, Manuel. **Diccionarios de ciencias jurídicas, políticas y sociales.**Pág. 632.

habitantes de un término jurisdiccional, constituida casi siempre por una población y cierto radio rural, con algunos núcleos poblados o casas dispersas. En las grandes urbes no existe descampado; y en ciertas regiones poco hospitalarias no hay verdadero centro edificado. El ayuntamiento compuesto por alcalde y concejales, en otros sitios o épocas llamados corregidor o intendente, y regidores o ediles.”⁹

“El municipio se integra por un conjunto de familias que viven alrededor de un centro común, uno de los círculos interiores que forman el Estado. Ha sido definido como la asociación legal de todas las personas que residen en un término municipal, de acuerdo con la ley municipal. Su representación legal corresponde al ayuntamiento; y su término es el territorio a que se extiende la acción administrativa de su órgano gestor. El Estatuto Municipal de 1924, en España definía el municipio como la asociación natural, reconocida por la ley, de personas, bienes, determinadas por necesarias relaciones de vecindad, dentro del término a que alcanza la jurisdicción del ayuntamiento.”¹⁰

Como se puede deducir de las anteriores definiciones, todas tienen como denominador común los beneficios que debe prestar a los vecinos el municipio, los cuales principalmente se enfocan en la prestación de los servicios públicos, para satisfacer las principales necesidades, puesto que son éstos quienes a través de sus impuestos, que en el caso específico de los municipios denominado contribución por mejoras; ayudan al sostenimiento de las obras públicas.

⁹ Cabanellas, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual**. Pág. 492.

¹⁰ **Ibid.**

En relación con las definiciones anteriormente citadas y a la investigación hecha, podría decirse que municipio es una organización administrativa autónoma, la cual consiste en la unidad básica de la organización territorial del Estado; es el espacio inmediato de participación ciudadana en los asuntos públicos y políticos concernientes a la población en general.

En Guatemala el municipio es autónomo, ya que tiene la facultad legal para crear sus propias leyes y estatutos; elige a sus autoridades y ejerce por medio de ellas el gobierno y la administración de sus intereses; obtiene y dispone de sus recursos patrimoniales; atiende los servicios públicos locales; el ordenamiento territorial de su jurisdicción; su fortalecimiento económico y la emisión de sus ordenanzas y reglamentos. El municipio como institución autónoma de derecho público, tiene personalidad jurídica y capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones, y en general para el cumplimiento de sus fines en los términos legalmente establecidos; su representación municipal la ejerce el alcalde, quien es el personero legal del mismo sin perjuicio de la representación judicial que se le atribuye al síndico.

La Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 203, establece lo siguiente: "Autonomía municipal. Los municipios de la República de Guatemala, son instituciones autónomas. Entre otras funciones les corresponde:

- Elegir a sus propias autoridades;
- Obtener y disponer de sus recursos;
- Atender a los servicios públicos locales, el ordenamiento territorial de su jurisdicción y el cumplimiento de sus fines propios.

- Para los efectos correspondientes emitirán las ordenanzas y reglamentos respectivos.”

El Código Municipal, al referirse al municipio en el Artículo 2 preceptúa: “Naturaleza del municipio. El municipio es la unidad básica de la organización territorial del Estado y espacio inmediato de participación ciudadana en los asuntos públicos.

Se caracteriza primordialmente por sus relaciones permanentes de vecindad, multiétnicidad, pluriculturalidad, y multilingüismo, organizado para realizar el bien común de todos los habitantes de su distrito.”

También el municipio es considerado como una persona jurídica de derecho público, de acuerdo a lo que preceptúa el Artículo 15 del Código Civil en el inciso primero.

1.3. Elementos del municipio

A nivel doctrinario los elementos del municipio son: la población, el territorio, el marco legal y el patrimonio.

En el tema de los elementos del municipio, en cuanto al aspecto legal; el Código Municipal en el Artículo 8, claramente los enumera de la forma siguiente:

“Integran el municipio los elementos básicos siguientes:

- La población.

- El territorio.
- La autoridad ejercida en representación de los habitantes, tanto por el Concejo Municipal como por las autoridades tradicionales propias de las comunidades de su circunscripción.
- La comunidad organizada.
- La capacidad económica.
- El ordenamiento jurídico municipal y el derecho consuetudinario del lugar.
- El patrimonio del municipio.”

En cuanto a la población, el Código Municipal en el Artículo 11 establece que: “La población del municipio está constituida por todos los habitantes de su circunscripción territorial.”

“La población es el número de hombres y mujeres que componen la humanidad, un Estado, provincia, municipio y localidad urbana. Ciudad, villa, pueblo o lugar habitado, sin ser familiar o privado.

Forzando el concepto de población, en un enfoque político social se entiende por ella, el grupo de personas que experimenta y satisface sus necesidades y operaciones vitales, tanto en lo económico como en lo social.

Sin perjuicio de ampliar el tema en las voces inmediatas, sobre las clases principales de población y en las remisiones que por conexión idiomática figuran al final del Artículo, se formula una sintética apreciación sobre el aspecto numérico.

Créase o no en la unidad de la especie humana y en la descendencia de todos lo vivientes de una pareja original, o se recurra tan sólo a testimonios históricos, no tan remotos, pero sí más demostrados, lo cierto es que la población municipal revela una expansión progresiva, que halaga los orgullos nacionales, pero preocupa en no menor medida internacionalmente, por múltiples problemas; como más grave, el de la capacidad de recursos alimenticios en plazos no tan lejanos, de persistir esa arrolladora marea demográfica.”¹¹

Según las definiciones expuestas, se puede decir que la población de un municipio consiste en todas las personas; hombres, mujeres, niños, extranjeros o transeúntes que vivan en la circunscripción geográfica del municipio, y ya sea que estos tengan o no su residencia en él; éste satisface sus necesidades básicas o vitales tanto en lo económico como en lo social, atenedos a respetar el ordenamiento jurídico así como a sus autoridades.

El territorio, es otro de los elementos fundamentales del municipio, al igual que lo es del Estado. El Código Municipal guatemalteco en el Artículo 22 establece: “División territorial. Cuando convengan a los intereses del desarrollo y administración municipal, o a solicitud de los vecinos, el Concejo Municipal podrá dividir el municipio en distintas formas de ordenamiento territorial internas, observando, en todo caso las normas de urbanismo y desarrollo urbano y rural establecidas en el municipio, así como los principios de desconcentración y descentralización local. La municipalidad remitirá en el mes de julio de cada año,

¹¹ **Ibid.** Pág. 280.

certificación de la división territorial de su municipio al Instituto Nacional de Estadística y al Instituto Geográfico Nacional.”

Además el Artículo 23 del mismo Código refiere lo concerniente al distrito municipal en los términos siguientes: “Es la circunscripción territorial en la que ejerce autoridad un Concejo Municipal. La circunscripción territorial es continua y por ello se integra con las distintas formas de ordenamiento territorial que acuerde el Concejo Municipal. La cabecera del distrito es el centro poblado donde tiene su sede la municipalidad.”

Para el autor Guillermo Cabanellas, la palabra territorio se origina: “De la palabra latina terra, tierra; y, según otros, del verbo terrere, desterrar, parte de la superficie terrestre sometida a la jurisdicción de un Estado, provincia, región o municipio. Término jurisdiccional. En la Argentina, territorio nacional. El territorio es la base física del Estado, y hasta su mismo cuerpo, cuya defensa se procura a todo trance y cuya enajenación está vedada.”¹²

El territorio es un elemento esencial previo para que exista un municipio, país, nación o Estado; aunque en la actualidad existen Estados que carecen de un territorio los cuales son llamados Estados Sui Géneris (sin género); que son aquellos que no tienen todos los elementos esenciales para ser un Estado como el caso de Palestina, que no tiene territorio y ocupa parte del territorio de Israel, también se encuentra el Vaticano que no tiene territorio y ocupa parte del territorio de Italia porque éste se lo permite. Debido a

¹² **Ibid.**.Pág.54.

esto el territorio es un elemento esencial, el cual consiste en un espacio o soporte físico en donde el Estado ejerce su soberanía y desenvuelve su actividad específica respecto a la comunidad humana que constituye su población.

En relación a la autoridad ejercida en representación de los habitantes, tanto por el Consejo Municipal como por las autoridades tradicionales propias de las comunidades de su circunscripción; el gobierno del municipio lo ejerce el Concejo Municipal, el cual se encuentra conformado por el alcalde, los síndicos y concejales. La mayoría de los habitantes se equivoca al pensar que la figura del alcalde es la máxima autoridad en un municipio siendo éste el representante legal del mismo, teniendo claro que el alcalde es el representante legal del municipio, se debe entender que el órgano superior es el Consejo Municipal el cual es el órgano deliberativo del municipio y responsable por la toma de decisiones a quien le corresponde ejercer la autonomía del mismo.

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

Otro de los elementos del municipio es la comunidad organizada, que consiste en la agrupación de vecinos y autoridades, los cuales trabajan conjuntamente para la satisfacción de algunos servicios como lo es el de la seguridad de las colonias de un municipio, últimamente se ha visto la modalidad en las áreas residenciales de la

agrupación de personas en lo que se denominan comités de vecinos que cierran determinadas colonias con autorización de la municipalidad para mayor seguridad y control de los vecinos, así también se ve trabajando a las autoridades municipales con los comités de vecinos para el recapeo, recuperación del área verde, control y regulación de ventas no autorizadas, recuperación de parqueo; y con el objetivo de priorizar las necesidades más urgentes, vecinos y autoridades municipales se agrupan formando una comunidad organizada.

La capacidad económica como elemento del municipio, el Código Municipal la regula del Artículo 99 que indica lo relacionado con la hacienda municipal: “Las finanzas del municipio comprenden el conjunto de bienes, ingresos y obligaciones que conforman el activo y el pasivo del municipio.”

El municipio por ser una organización administrativa autónoma, tiene la facultad de generar sus propios ingresos dentro de su circunscripción geográfica, para ese fin se encuentran regulados en el Artículo 100 del Código Municipal las fuentes de ingreso del municipio, los cuales costean la obra pública que tiene que realizar por mandato constitucional así también los aportes que por disposición de la Constitución Política de la República de Guatemala, el Organismo Ejecutivo debe trasladar a cada municipio. Cuando se habla de pasivo del municipio son todas aquellas obligaciones correspondientes en dinero, en este caso pueden ser préstamos o empréstitos, que el municipio haga para costear alguna obra pública, recordando que el municipio teniendo personalidad jurídica tiene la capacidad para ejercer sus derechos así como tiene capacidad para contraer obligaciones.

El ordenamiento jurídico municipal también es un elemento del municipio, el cual consiste en el conjunto de normas impuesto por el Estado que regula la actividad externa de las personas que forman parte de su población; este elemento se da mediante la función legislativa, creando la legislación que regula su organización y su acción, así como la vida social; se encuentra regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala, y a nivel ordinario se desarrolla en el Código Municipal; confiere certeza jurídica al municipio y beneficios para sus vecinos en los reglamentos y disposiciones que dicte cada uno de los municipios; dichas normas se complementan con el derecho consuetudinario, el cual es aceptado en Guatemala, sobre todo en las comunidades indígenas que le asignan un mayor grado de eficacia.

El patrimonio, que es uno de los elementos esenciales del municipio consiste en el activo y pasivo, es el conjunto de bienes, créditos y derechos de una persona; en relación con el municipio se puede decir que el patrimonio de un municipio consiste en los bienes que, siendo propiedad del municipio, no se hallan efectos al uso general o los servicios públicos, a menos que una ley les confiera expresamente el carácter de propiedad; también se considera patrimonio del municipio los derechos reales y de arrendamiento del que el municipio sea titular, así como aquellos de cualquier naturaleza que deriven del dominio de bienes patrimoniales; y los derechos de propiedad incorporeal que pertenezcan al municipio.

El Código Municipal en el Artículo 99 establece que el patrimonio del municipio comprende el conjunto de bienes, ingresos y obligaciones que conforman el activo y pasivo del municipio.

En el Artículo 100 del Código Municipal se establece los principales elementos o ingresos que conforman el patrimonio del municipio de los cuales se pueden establecer los siguientes:

- Los provenientes por disposición constitucional.
- El producto de los impuestos.
- Los arbitrios y tasas municipales.
- Las contribuciones por mejoras.
- Los ingresos provenientes de las multas.
- Los provenientes de los contratos de concesión.

CAPÍTULO II

2. Los tributos

Previo a entrar a conocer el fondo del tema objeto de estudio, es preciso realizar un estudio de lo que corresponde al derecho tributario, los tributos, y en particular lo relacionado con la contribución por mejoras. Dentro de dicho esquema, cabe realizar en principio el estudio de forma doctrinaria, en consonancia con las normas que de forma particular regulan el tema.

“Tributo. Impuesto, contribución u otra obligación fiscal. Gravamen, carga. Servidumbre. Obligación. Censo. En especial, la enfiteusis. El reconocimiento feudal del vasallo con respecto al señor.”¹³

Según Manuel Ossorio la palabra impuesto significa: “Contribuciones: aportaciones obligatorias e impersonales establecidas legalmente, pagaderas periódicamente, para repartir entre las personas afectadas por el pago la carga de los gastos públicos. En este sentido el concepto es similar, cuando no idéntico al de impuesto.”¹⁴

En la legislación guatemalteca se encuentran clasificados los tributos de la manera siguiente: Artículo 9 del Código Tributario: “Concepto. Tributos son las prestaciones

¹³ Cabanellas. **Ob. Cit.** Pág. 219.

¹⁴ Ossorio. **Ob. Cit.** Pág. 321.

comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.”

Artículo 10 Código Tributario: “Clases de tributos. Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.”

Concepto jurídico de tributo: “Se puede definir al tributo diciendo que es una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio, que da lugar a relaciones de derecho público.”¹⁵

2.1. Antecedentes históricos de los tributos

En la época antigua en los Estados de Egipto y Babilonia, se encuentran la mayoría de los antecedentes de los impuestos. Los mismos se pagaban en servicio o en especie.

En Grecia por ejemplo, cuando se comenzó a regular la tributación en la polis, los griegos se opusieron, pues decían que era un acto en contra de su voluntad, más tarde comprendieron que era necesario hacerlo, pues había que invertir esos recursos en la población. En Roma al inicio no se pagaban impuestos, pues eran los pueblos vencidos en la guerra los que tenían que pagar a los pueblos que resultaran vencedores, lo cual era denominado botín de guerra.

¹⁵ Giuliani Fonrouge, Carlos María. **Derecho financiero**. Pág. 309.

En esta época nació la palabra tributum o stipendium, que era el impuesto pagado por el concusionario; el tributum capitis, impuesto directo y personal pagado por las provincias; tributum soli impuesto pagado por tierras, luego se originó la frase dar al César lo que es del César y a Dios lo que es de Dios.

En la Edad Moderna, cae el feudalismo, pues existía una concepción autoritaria en el cobro de los tributos, y se da entre el siglo XVI al siglo XVIII, en esa época se recupera el poder de los reyes y los emperadores.

Es en la época contemporánea, cuando surge el desarrollo de las disciplinas tributarias, y se ve la necesidad de cubrir los gastos de un Estado y las necesidades de la población a través del pago de tributos.

A través de la historia se puede constatar que los impuestos o los tributos, surgieron como una contribución voluntaria de los ciudadanos para poder sostener al Estado, y que éste a su vez pudiera prestarles todos los servicios básicos y necesarios que ellos necesitaran. La existencia de los impuestos está relacionada a la existencia de los gobiernos; por lo que se puede establecer que su origen así como su historia es la historia de los gobiernos o Estados.

2.2. Definición de derecho tributario

Algunos tratadistas ubican al derecho tributario como parte del derecho financiero; a continuación se expresan algunos conceptos referidos al derecho tributario.

Según el tratadista Carlos María Giuliani Founrouge: “El derecho tributario o derecho fiscal es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado en las relaciones de éste con los particulares y en las que se generen entre estos últimos.”¹⁶

El mismo tratadista define al derecho financiero como: “El conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus diferentes aspectos: órganos que la ejercen, medios en que se exterioriza y contenido de las relaciones que origina.”¹⁷

“El derecho tributario lo componen las normas y principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos y que analiza las consiguientes relaciones entre los entes públicos y los ciudadanos.”¹⁸

En el derecho tributario se realiza un reconocimiento de una obligación de parte de un particular a favor del Estado; por medio de la imposición del pago de impuestos, y esto conlleva un conjunto de normas legales que van a regular la relación entre ambos, para que el Estado pueda cubrir los gastos públicos.

En cuanto al tributo, éste constituye la obligación de realizar una prestación pecuniaria a favor de un ente público para cubrir las necesidades de éste, que la ley hace nacer directamente por la realización de ciertos hechos que la misma ley establece.

¹⁶ **Ibid.** Pág. 76.

¹⁷ **Ibid.** Pág. 77.

¹⁸ Díaz Reyes, Marco Livio. **Principales obligaciones fiscales.** Pág. 51.

Se puede definir al tributo diciendo que es una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio, que da lugar a relaciones de derecho público.

Para el autor Lefebvre el tributo es: “Aquél que se conforma con los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir.”¹⁹

El Artículo 9 del Código Tributario establece que los tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

2.3. Características del derecho tributario

Dentro de las singularidades o particularidades que configuran el derecho tributario, aspectos a los cuales se les denomina características, se pueden enunciar las siguientes:

- a) **Es bilateral:** Existe reciprocidad, significa que existen algunas obligaciones o contraprestaciones recíprocas o de igual manera entre la administración tributaria y los contribuyentes. Esto se constituye como una relación obligacional entre el sujeto activo que es el Estado y el sujeto pasivo que es el contribuyente.

¹⁹ Lefebvre, Francis. **Procedimientos tributarios**. Pág. 20.

Esta característica se encuentra en el primer considerando del Código Tributario, el cual establece: “Que la Constitución Política de la República de Guatemala regula el principio de legalidad en materia tributaria, con el objeto de evitar arbitrariedades y abusos de poder, y normar adecuadamente las relaciones entre el fisco y los contribuyentes.”

- b) **Es autónomo:** El derecho tributario como rama del derecho público, ha llegado a tener autonomía, en virtud que tiene sus propios principios, además de que se fundamenta en normas que en casi todos los países del mundo tienen rango constitucional.

El tercer considerando del Código Tributario regula el carácter autónomo del derecho tributario el cual reza: “Que dicho precepto constitucional regula restrictivamente la función legislativa en materia tributaria, al incluir en forma desarrollada en el principio de legalidad, las bases sobre las que descansa el sistema tributario y otras normas sujetas antes a la competencia de leyes ordinarias.”

- c) **Normado a través de la ley:** El objeto de la prestación surge como consecuencia de la potestad tributaria del Estado, que a su vez deriva de su poder imperio, esta característica se encuentra regulada en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual contiene el principio de legalidad, que indica que es potestad exclusiva del Congreso de la República de Guatemala, decretar impuestos.

- d) **En función de la capacidad contributiva:** El gravamen que imponga el Estado hacia el sujeto pasivo debe respetar la capacidad contributiva que éste tenga, para no dejar a un lado el principio de capacidad económica o de pago, y evitar que se afecte la economía del contribuyente. Esta característica tiene una estrecha relación con el principio de igualdad, pues como es sabido, representa una de las determinaciones o principios constitutivos en cuanto a no sobrecargar y afectar los ingresos económicos del contribuyente.
- e) **Coacción:** Su exigibilidad responde al imperio de la ley, y por esa razón el sujeto pasivo; es decir, el contribuyente, realiza el pago tomando en cuenta que el cobro puede ser forzado.

Estas características del derecho tributario se pueden encontrar en los considerandos del Código Tributario, los cuales son los principios y lineamientos extraídos de la Constitución Política de la República de Guatemala para darle vida a una ley de carácter ordinario.

2.4. Principios del derecho tributario

Antes de mencionar los principios del derecho tributario se debe analizar y comprender que es un principio; un principio es un lineamiento o directriz que en materia legal ayuda a la creación de la norma escrita; el lineamiento o directriz puede ser una costumbre; algo que la población de forma generalizada acepta como ley.

a) **De legalidad:** No puede exigirse un tributo si no está basado en la ley, que demuestre su existencia, que exista la exigibilidad del Estado, así como la obligación del contribuyente de cumplirlo.

Este principio significa que no puede haber tributo sin previa ley que lo establezca, y se apoya en la máxima romana *nullum tributum sine lege*.

El profesor Dino Jarach señala que: “El axioma fundamental en esta rama jurídica, y que bien se podía llamar la partida de nacimiento del derecho tributario, es el principio de legalidad, agregando seguidamente, luego de marcar las analogías y diferencias con el que rige en el derecho penal, que también se lo denomina principio de reserva de ley.”²⁰

b) **De generalidad:** En sus orígenes, este principio trataba de proscribir la existencia de privilegios e inmunidades que dispensaran del pago de tributos; pero desde que el tributo fue símbolo de victoria y de poder sobre los pueblos vencidos a pagar tributos al vencedor, no es más que una contribución generalizada socialmente, y desde entonces desde su vigencia, se ha venido combatiendo la arbitrariedad en cuanto a las dispensas en el pago de tributos.

Este principio está conectado con el principio de igualdad, en el sentido de que prohíbe la discriminación o privilegios en materia fiscal. Es obvio que la vigencia de

²⁰ Jarach, Dino. **Curso superior de derecho tributario**. Pág. 1969.

este principio, no significa que no existan exenciones o beneficios fiscales; pues aunque su carácter es excepcional, las mismas se fundan en la capacidad económica social o política del contribuyente, pero nunca en razones de privilegios.

“Cuando se postula la generalidad en el ámbito tributario, no se está luchando contra la subsistencia de privilegios que es algo que ya no encuentra cabida en el estado de derecho, sino que se está postulando una aplicación correcta del ordenamiento tributario.”²¹

- c) **De capacidad de pago:** Este principio supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y calidad para hacer frente al pago de un impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles del sujeto.

El autor José Sevilla Segura al respecto establece: “En principio, la magnitud que, sin duda, mejor expresa la capacidad de pago de un sujeto es el conjunto de sus propiedades, su patrimonio. Y, de hecho, éste fue el indicador utilizado tiempo atrás por algunas haciendas cuando el establecimiento de impuestos constituía un acontecimiento relativamente excepcional.”²²

- d) **Principio de igualdad:** Este principio nace del precepto constitucional que indica que todos los habitantes son iguales ante la ley y que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.

²¹ Lozano, Juan Casado. **Curso de derecho financiero y tributario.** Pág. 149.

²² Sevilla Segura, José. **Política y técnica tributaria.** Pág. 53.

e) **De proporcionalidad:** Para que se de este principio, es necesario que la fijación de contribuciones concretas de los habitantes de la nación, sea en proporción a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva, pues lo que se pretende es que los aportes de los contribuyentes no sean desproporcionados en cuanto a su capacidad.

Para el autor Horacio García Belsunce, la proporcionalidad de los tributos se configura en los términos siguientes: “Los tributos proporcionales o progresivos no miran solamente al sujeto contribuyente, a fin de hacerlo participar en forma justa y en función de su capacidad económica, sino que esos tributos representan un medio, un instrumento que el Estado usa con el objetivo de una mayor productividad económica, conseguida con la actuación de los tributos, sin perjuicio de mantenerse la igualdad ante el impuesto.”²³

Por su parte, el tratadista Francis Lefebvre, al respecto establece: “Debe existir una adecuación entre el medio elegido y el fin que se persigue, de forma que la actuación de la administración tributaria se realice por los medios menos gravosos para el ciudadano.”²⁴

²³ García Belsunce, Horacio A. **Estudios de derecho constitucional tributario**. Pág. 289.

²⁴ Lefebvre. **Ob. Cit.** Pág. 18.

2.5. Fundamento constitucional del derecho tributario

Los preceptos contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, son considerados como las normas de mayor jerarquía. De ella se derivan las demás leyes ordinarias, reglamentos, etc., que rigen el ordenamiento jurídico del Estado.

Al respecto la Corte de Constitucionalidad emitió sentencia en la cual sobre el principio de supremacía de la Constitución, establece: “El principio de supremacía de la Constitución impone el de la compatibilidad de las normas de grado inferior, en el sentido de que éstas solamente valen si guardan armonía con las de grado superior que componen la Constitución; las que no fueren compatibles serán inconstitucionales, y deben, por lo mismo, eliminarse del ordenamiento jurídico. Esa incompatibilidad es de carácter material cuando el contenido de las normas inferiores contraría un precepto expreso de la Constitución.”²⁵

Dicha supremacía se encuentra regulada en el Artículo 44 el cual establece: “...Serán nulas ipso jure las leyes y las disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que disminuyan, restrinjan o tergiversen los derechos que la Constitución garantiza.”

El Artículo 175 de la Constitución Política de la República de Guatemala también establece la jerarquía de la ley constitucional, el cual establece: “... Ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas ipso jure.”

²⁵ Corte de Constitucionalidad. *Gaceta* N° 35, expediente N° 537-93. Pág. 9.

El Artículo 204 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece: “...Los tribunales de justicia en toda resolución o sentencia observarán obligadamente el principio de que la Constitución de la República prevalece sobre cualquier ley o tratado.”

2.6. Principios constitucionales del derecho tributario

a) **Principio de legalidad:** El principio de legalidad tiene cabida en todas las ramas de derecho; sin embargo, se hará especial referencia en cuanto a su aplicación en el derecho tributario, toda vez que existen diferentes opiniones dadas por diversos autores.

Se trata de una norma que se encuentra en el nacimiento del régimen constitucional y que es esencial en el esquema de separación de poderes. En cuanto a su fundamento, tradicionalmente se ha identificado en este principio la exigencia de autoimposición o consentimiento del impuesto a través de la representación de los contribuyentes.

La finalidad del principio es afianzar la seguridad jurídica, mediante la predeterminación de las conductas debidas, de modo que tanto gobernados como gobernantes sepan a qué atenerse al conocer de antemano qué es lo que tienen que hacer u omitir. Toda vez que trata sobre la garantía de libertad y propiedad de los ciudadanos, ya que se vela por el interés colectivo y no por el interés individual.

El Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, regula el principio de legalidad, el cual otorga facultades exclusivas al Congreso de la República de Guatemala de decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales; atendiendo a las necesidades que tiene el Estado, y al principio de equidad y justicia tributaria de sus habitantes.

La norma antes descrita guarda estrecha relación con el Artículo 171 inciso c) de la Constitución Política, el cual preceptúa que entre otras atribuciones del Congreso de la República de Guatemala está la de decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación.

La Constitución Política de la República de Guatemala, es el primer fundamento del orden jurídico y del Estado, en ella descansan los principios fundamentales sobre las disposiciones legales y reglamentarias del país, es por ello que tiene supremacía constitucional.

Este principio también es llamado de prevalencia constitucional, pues existe una jerarquía en el ordenamiento jurídico de un Estado, y en este caso la Constitución Política es la norma suprema de todo ese conjunto de normas.

- b) **Principio de igualdad:** El Artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala expresa: “En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil tienen

iguales oportunidades y responsabilidades. Ninguna persona puede ser sometida a servidumbre ni a otra condición que menoscabe su dignidad. Los seres humanos deben guardar conducta fraternal entre sí.”

Este principio cobra relevancia en la mayoría de las ramas del derecho; sin embargo, en particular en el ámbito del derecho tributario, toda vez que tal como lo señala dicho Artículo, ningún ciudadano debe de gozar de privilegios, y en materia tributaria es también procedente.

- c) **Principio de capacidad de pago:** Este principio pretende resaltar que el tributo que se establezca, esté íntimamente ligado con los ingresos que perciba el contribuyente, y evitar que con ello el fisco grave la mayor parte o la totalidad de las rentas de los contribuyentes.

El Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece: “Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuido al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.”

d) **Principio de equidad y justicia:** Este principio radica en que todas las personas tienen la obligación de contribuir al sostenimiento del Estado en proporción a su capacidad; esto quiere decir, tomando en cuenta sus ingresos dentro de un régimen de legalidad y de justicia.

El Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece que los impuestos, arbitrios y contribuciones que se decreten deben estar enmarcados dentro de la equidad y la justicia.

Este principio se relaciona de manera directa con el Artículo 135 inciso d) de la Constitución Política de la República, al establecer que son deberes de los guatemaltecos contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley. Es importante resaltar que existen diferentes categorías de contribuyentes y que cada uno debe de contribuir con sus impuestos atendiendo a los ingresos que perciba y de esa cuenta así será en proporción el pago de los tributos que le corresponda.

e) **Principio de irretroactividad de la ley tributaria:** Este principio se basa en que el derecho tributario no tiene efecto retroactivo; esto quiere decir que no se puede aplicar dentro del ámbito temporal hacia atrás una ley a un hecho que ocurrió cuando ésta no era vigente.

Este principio está contenido en el Artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala el cual establece que la ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo.

Es oportuno mencionar que el Artículo 66 del Código Tributario contempla que las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro, y que tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten resoluciones o sentencias firmes.

- f) **Principio de la no aplicación de la doble o múltiple tributación:** Este principio de naturaleza negativa, establece que el Estado debe velar para que un mismo hecho generador de un tributo no sea gravado dos o más veces; así también, velar para que un ente impositivo no establezca dos o más gravámenes sobre un mismo hecho generador. Así, lo refiere el Artículo 243 de la Constitución Política de la República, específicamente en el segundo párrafo al establecer "...Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición."

Habrá que tener en cuenta que la doble o múltiple tributación se tipifica cuando un mismo contribuyente está sometido al pago de más de un impuesto, de igual naturaleza, por el mismo hecho generador, por idéntico período, aplicado por más de un ente político, que tenga el correspondiente poder originario para crearlos.

- g) **Principio de no confiscación:** Este principio negativo, prohíbe que se establezcan tributos que absorban la mayor parte o totalidad de los ingresos de los

contribuyentes; es decir, que el Estado no puede gravar los gastos en que hubiere incurrido el contribuyente para obtener ganancias.

El Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece este principio, indicando que sólo podrán estar afectos al pago de impuestos, aquellas rentas netas, en las cuales ya se hayan deducido todos los gastos necesarios para su obtención. Esto significa que al momento de decretar un impuesto, se deben gravar sólo las utilidades obtenidas, y no el capital que se haya utilizado para obtener dichas utilidades.

El principio de no confiscación, también está relacionado con la imposición de multas que se imponen a los contribuyentes que incurren en infracciones tributarias, pues en ningún caso dichas multas deben ser mayores al monto del impuesto dejado de pagar.

2.7. Obligación tributaria

Para el autor Hector Villegas es: “El vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo que está obligado a la prestación.”²⁶

El autor Dino Jarach la define de la forma siguiente: “Como el vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de normas reguladoras de las obligaciones tributarias que

²⁶ Villegas, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Pág. 246.

permiten al fisco como sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, por parte de un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación.”²⁷

El Artículo 14 del Código Tributario establece el concepto legal siguiente: “Concepto de la obligación tributaria. La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico de carácter personal entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria, pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.”

Con base en lo anterior, se determina que del hecho generador, surge la relación tributaria u obligación tributaria; por lo tanto, existe un sujeto activo y un sujeto pasivo que obliga a este último a cumplir frente al sujeto activo el cumplimiento de su obligación tributaria.

Es importante determinar que el Código Tributario utiliza los conceptos de relación tributaria y obligación tributaria como sinónimos; sin embargo, se debe establecer que el concepto obligación tributaria va inmerso en el de relación jurídica tributaria.

²⁷ Jarach, Dino. **Ob. Cit.** Pág. 48.

La obligación tributaria es entonces, el vínculo jurídico existente entre el Estado quien actúa como sujeto activo y los particulares, quienes tienen la calidad de sujeto pasivo, por medio del cual se hace efectivo el cobro de los tributos a que está obligado el sujeto pasivo, y que están plasmados en la ley tomando en consideración los presupuestos que constituyen el hecho generador de la obligación.

2.8. Elementos de la relación jurídica tributaria

La relación jurídica tributaria se conforma de los elementos siguientes:

- a) **Sujeto activo:** Se constituye como el ente al que la ley confiere el derecho de recibir una prestación pecuniaria en el que se materializa el tributo.

El sujeto activo puede ser cualquier institución del Estado, centralizada, descentralizada, autónoma o semiautónoma; quiere decir, cualquier ente de carácter público que se encuentre facultado conforme la ley para cobrar tributos.

En otras palabras, el sujeto activo es el titular del derecho subjetivo para exigir la prestación pecuniaria.

El concepto de sujeto activo de la relación jurídica tributaria, es definido en forma amplia por el autor Héctor Villegas de la forma siguiente: “El Estado titular de la potestad tributaria, se transforma en sujeto activo de la relación jurídica. El hecho de ser el mismo Estado titular de la potestad, en virtud de la cual pudo ser dictada la

ley tributaria, es compatible con su situación jurídica de sujeto activo del vínculo iuris tributario que se traba con todos aquellos que asumen el papel de sujetos pasivos.”²⁸

El Estado a través de sus entidades públicas tiene la potestad por medio de una investidura jurídica, de la recaudación y fiscalización de los tributos del país.

Dado que el establecimiento de tributos sólo puede realizarse por los titulares establecidos en la ley, el Código Tributario en el Artículo 17 establece el concepto de sujeto activo. “Sujeto Activo de la relación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo.”

- b) **Sujeto pasivo:** El sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria es toda persona individual o jurídica que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación tributaria, en virtud de haberse realizado el supuesto jurídico establecido en la norma -hecho generador-. Dado el fenómeno de la traslación de los impuestos, el sujeto pasivo puede ser diferente a la persona que efectúe realmente el pago del impuesto; esto quiere decir que sujetos distintos del contribuyente pueden verse obligados por la ley al cumplimiento de todas o algunas de las cargas tributarias impuestas por el sujeto activo.

²⁸ Villegas, Héctor. **Ob. Cit.** Pág. 254.

“La corriente divide a los sujetos pasivos en dos grandes categorías, contribuyente: sujetos pasivos por deuda propia, subdividiendo a estos últimos en diversas especies, entre las cuales está la sustitución tributaria.

La otra corriente considera que sólo es sujeto pasivo el contribuyente o deudor, negando el carácter de sujetos pasivos a los restantes pagadores. Una tercera postura estima que únicamente revisten la calidad de sujetos pasivos el contribuyente y el sustituto.”²⁹

El Artículo 18 del Código Tributario define al sujeto pasivo así: “Sujeto pasivo de la obligación tributaria. Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias sea en calidad de contribuyente o de responsable.”

En términos generales el sujeto pasivo del tributo es el sujeto que ha dado nacimiento a la obligación; pero en ciertos casos particulares, la ley tributaria atribuye la condición de sujeto pasivo obligado al pago de la prestación a persona distinta del primero y que por esa circunstancia se suma a éste o actúa paralelamente a él, o puede sustituirle íntegramente.

El Código Tributario en el Artículo 20 establece la figura de solidaridad de los contribuyentes, en los casos en que se verifique un mismo hecho generador de la obligación tributaria.

²⁹ Díaz Dubón, Carmen. **Derecho financiero**. Pág. 88.

Atendiendo a lo que establece el Artículo 21 del Código Tributario: “Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.”

- c) **Hecho generador:** El hecho generador es la relación jurídica o de hecho que la ley establece y que al ser realizada por un sujeto pasivo, genera la obligación tributaria.

Según el autor Jorge Mario Castillo: “El hecho imponible y hecho generador también se consideran diferentes. El hecho imponible es la hipótesis prevista en la ley tributaria. El hecho generador, es el hecho concreto, material, real, y que al realizarse coincidiendo con la hipótesis de la ley tributaria, genera la obligación tributaria.”³⁰

El Artículo 31 del Código Tributario define el concepto de hecho generador así: “Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.”

El hecho generador es definido por el tratadista Héctor Villegas de la forma siguiente: “Hipótesis legal condicionante tributaria, puede describir hechos o situaciones ajenos a toda actividad o gasto estatal -impuestos-, o consistir en una actividad administrativa o jurisdiccional -tasas-, o en un beneficio derivado de una

³⁰ Castillo González, Jorge Mario. **Constitucion Política de la República de Guatemala. Comentarios, explicaciones, interpretación jurídica.** Pág. 45

actividad o gasto del Estado -contribuciones especiales-. El acaecimiento de la hipótesis legal condicionante en el mundo fenoménico en forma empíricamente verificable, trae como principal consecuencia, la potencial obligación de una persona de pagar un tributo al fisco. La hipótesis legal condicionante tributaria, que estamos llamando hecho imponible, debe estar descrita por la norma en forma completa para permitir conocer con certeza cuáles hechos o situaciones engendran potenciales obligaciones tributarias sustanciales.”³¹

“Hecho generador es el supuesto abstracto previsto por la norma jurídica para configurar el tributo, y cuando este hecho hipotético se produce en la realidad, convirtiéndose en hecho concreto, surge la obligación tributaria. Este concepto doctrinario informa al derecho positivo guatemalteco, pues el Artículo 31 del Código Tributario establece: Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. Conforme a estos conceptos, todo hecho generador lleva implícito un elemento temporal, que hace relación al momento en que debe considerarse consumado el hecho previsto en la norma legal, lo que puede ocurrir mediante dos modalidades a saber: a) instantáneo, cuando se realiza en determinado momento y simultáneamente origina una obligación tributaria autónoma, que no puede repetirse y b) periódico, cuando se produce una serie de hechos globalmente considerados cuya integración se completa durante determinado período.”³²

³¹ Villegas, Héctor. **Ob. Cit.** Pág. 272.

³² Corte de Constitucionalidad. **Gaceta No. 31, expediente N° 269-92.** Pág. 24.

Es importante mencionar que el contribuyente tiene que cumplir con ciertas obligaciones tributarias que están establecidas en la ley, toda vez que derivado del incumplimiento de estas obligaciones, la administración tributaria está facultada a imponerle alguna sanción administrativa, multa e incluso iniciar algún juicio para garantizar que el sujeto pasivo cumpla con sus obligaciones.

CAPÍTULO III

3. La inconstitucionalidad

Previo a realizar el análisis jurídico del Artículo 102 del Código Municipal en consonancia con el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, es necesario hacer referencia al tema de la inconstitucionalidad, tanto de carácter general como en caso concreto, las repercusiones, y el órgano encargado del control constitucional.

La acción de inconstitucionalidad, es la que se da ante la existencia de un asunto pendiente de resolver -sea ante los tribunales de justicia o en el procedimiento para agotar la vía administrativa- en donde se considere que una norma al ser aplicada lesiona un derecho; es ahí cuando la acción constituye un medio razonable para amparar el derecho considerado lesionado en el asunto principal, de forma que lo resuelto por el Tribunal Constitucional repercute positiva o negativamente en dicho proceso pendiente de resolver, por cuanto se manifiesta sobre la constitucionalidad de las normas que deberán ser aplicadas en dicho asunto.

3.1. Definiciones de inconstitucionalidad

Respecto a la inconstitucionalidad, dentro de los conceptos básicos del tema se pueden establecer los siguientes:

El autor Guillermo Cabanellas define lo inconstitucional de la forma siguiente: “Violador de la Constitución o no acorde con ella. Esta segunda posibilidad se refiere sobre todo a la legislación anterior a una fundamental reforma en las instituciones de un país, a la que queda anticuada frente a las nuevas orientaciones constitucionales.”³³

El mismo autor refiere: “Inconstitucionalidad. Quebrantamiento de la letra o del espíritu de la Constitución por leyes del Parlamento, por decretos-leyes o actos del gobierno. De acuerdo con la organización judicial de cada país, la inconstitucionalidad puede declararse, en lo relativo a las normas legales, por un juez cualquiera, como conflicto en definitiva de leyes; o por un tribunal sui generis, el de mayor jerarquía y especial para estos casos, dada la índole peculiar de los preceptos constitucionales, texto que es como ley de leyes.”³⁴

“Garantías constitucionales. Conjunto de declaraciones, medios y recursos con que los textos constitucionales aseguran a todos los individuos o ciudadanos el disfrute y ejercicio de los derechos públicos y privados fundamentales que se les reconocen. Las garantías constitucionales, también denominadas individuales, configuran inspiraciones de un orden jurídico superior y estable que satisfaga los anhelos de una vida en paz, libre de abusos, o con expeditivo recurso contra ellos, con respeto para los derechos en general y de otras normas de índole colectiva, aunque de resultante individual al servicios de la dignidad humana.

³³ Cabanellas, Guillermo. **Ob. Cit.** Pág. 380.

³⁴ **Ibid.** Pág. 380.

Si estas garantías son constitucionales, por insertarse en los textos de tal carácter desde el triunfo del constitucionalismo decimonónico, para declinar, ante el desprecio y hasta la ironía de los totalitarios del siglo XX, no tiene tanto de garantías; por cuanto su ejercicio, cuando su declaración no es posterior a la vigencia, para jerarquizarla más aún, requiere los andadores de una ley especial, que suele recortar mucho el énfasis de los principios y entregarlos a repentinas restricciones por el Poder Ejecutivo, que cuenta con el resorte, también constitucional, de la suspensión de garantías, con la razón o el elástico pretexto de riesgos para el orden público interno y con la motivación, de mayor jerarquía, y menos usual, de hostilidades internacionales o de tensión precursora de las mismas.”³⁵

3.2. Recurso de inconstitucionalidad

La acción de inconstitucionalidad o recurso de inconstitucionalidad es una herramienta jurídica a través de la cual, se pretende la declaración de inconstitucionalidad de una norma, alegando que atenta contra la ley fundamental de un Estado.

El autor Guillermo Cabanellas, describe el recurso de inconstitucionalidad en los términos siguientes: “En algunos Estados que tratan de asegurar la jerarquía suprema que al texto constitucional corresponde sobre las leyes ordinarias, y además garantizar el mutuo respeto de las atribuciones de cada poder, es la reclamación extraordinaria que se otorga ante el Superior Tribunal de Justicia, Suprema Corte de Justicia, Tribunal de Garantías Constitucionales u otro organismo competente, cuando por una ley,

³⁵ **Ibid.** Pág. 154.

decreto, resolución o autoridad se ha atacado alguna de las garantías establecidas en la Constitución, asegurándose en esta forma la ejecución absoluta de las disposiciones contenidas en la ley fundamental del Estado e impidiendo sea desconocida, adulterada su letra o espíritu, o atacada en su contenido por ninguna autoridad en sus resoluciones o fallos. Este recurso, por sutil factible casi siempre, cuando prospera deroga prácticamente la norma impugnada.”³⁶

3.3. Control de constitucionalidad

El control de constitucionalidad trata de los mecanismos de revisión de la adecuación de las leyes y de los actos del Estado o de los particulares a la suprema ley de un país. Existen diversas clasificaciones atendiendo a diversos criterios. La rama del derecho especializada en este estudio es el derecho procesal constitucional.

Según quien realice dicho control, se puede establecer la clasificación siguiente:

- a) **Sistema concentrado:** En algunos países es realizado por una Corte Suprema o Tribunal Constitucional que es el encargado de resolver los planteamientos o recursos de inconstitucionalidad presentados por los ciudadanos frente a las violaciones a alguna norma legal por parte del Estado, o de otro particular.

- b) **Sistema difuso:** Este sistema establece que el control de constitucionalidad de una norma o de un acto jurídico puede ser realizado por cualquier tribunal del país. Los

³⁶ **Ibid.** Pág. 62.

jueces inferiores no tienen potestad alguna para este mecanismo respecto de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Sin embargo, será el máximo tribunal quien resolverá si son apelados los fallos de los tribunales inferiores.

c) **Sistema mixto:** Éste a su vez se subdivide de la forma siguiente:

- Sistema de control difuso en tribunales ordinarios y control concentrado en Corte Suprema.
- Sistema de control difuso en tribunales ordinarios y control concentrado en Tribunal Constitucional.
- Sistema de control concentrado de constitucionalidad en Tribunal Constitucional y Corte Suprema.

Según el efecto de la sentencia, se da la clasificación siguiente:

- a) Puede ser que la sentencia surta efecto sólo entre las partes intervinientes en el caso concreto. En este caso se dice que la declaración de inconstitucionalidad tiene efecto inter partes.
- b) O puede acontecer que la sentencia sea válida para todos los ciudadanos, caso en el que se dice que surte efecto erga omnes. Esto generalmente sucede en los países en los que se aplica un sistema concentrado de control.

3.4. La Corte de Constitucionalidad

La regulación legal de la Corte de Constitucionalidad se encuentra en la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 268, que establece: “Función esencial de la Corte de Constitucionalidad. La Corte de Constitucionalidad es un tribunal permanente de jurisdicción privativa, cuya función es la defensa del orden constitucional; actúa como tribunal colegiado con independencia de los demás organismos del Estado y ejerce funciones específicas que le asigna la Constitución y la ley de la materia. La independencia económica de la Corte de Constitucionalidad, será garantizada con un porcentaje de los ingresos que correspondan al Organismo Judicial.”

Al respecto, la Corte de Constitucionalidad establece: “La Constitución Política de la República instituyó la Corte de Constitucionalidad como un tribunal de jurisdicción privativa, cuya función esencial es la defensa del orden constitucional. Ello es porque la Constitución como fuente unitaria del derecho de una nación es la génesis del ordenamiento jurídico, ya que algunas veces regula en forma directa ciertas materias y, en otras oportunidades, al establecer los órganos y procedimientos que determinan la creación de la norma jurídica, se constituye como norma reguladora de las demás fuentes de derecho.

De lo anterior deviene que formalmente la razón de validez del orden jurídico se deriva de una sola norma fundamental, esto es, la Constitución Política de la República, cuya supremacía ha sido reconocida en la propia Constitución, y como corolario de esto,

ninguna autoridad del Estado tiene poderes o facultades superiores a las que le otorga la Carta Fundamental. La creación de las normas jurídicas está regulada por otras normas jurídicas y de conformidad con la Constitución vigente la potestad legislativa le corresponde al Congreso. Ahora bien, para la eventualidad de que alguna ley, reglamento o disposición de carácter general contenga vicio parcial o total de inconstitucionalidad la misma Constitución prevé que las acciones respectivas se planteen directamente ante esta Corte de Constitucionalidad, la que en ejercicio de las competencias que le han sido otorgadas, dilucidará si acoge o no la pretensión actuada.”³⁷

a) Según el Artículo 268 de la Constitución Política de la República de Guatemala, los objetivos de la Corte de Constitucionalidad son:

- General: Defender el orden constitucional de la república de Guatemala.
- Específico: Ser un tribunal permanente de jurisdicción privativa. Actuar como tribunal colegiado con independencia de los demás organismos del Estado.

b) Según el Artículo 272 de la Constitución Política de la República de Guatemala, dentro de las funciones de la Corte de Constitucionalidad se pueden enunciar las siguientes:

- Conocer en única instancia de las impugnaciones interpuestas contra leyes o disposiciones de carácter general, objetadas parcial o totalmente de inconstitucionalidad.

³⁷ Corte de Constitucionalidad. **Gaceta N° 17, expediente N° 267-89**. Pág. 31.

- Conocer en única instancia en calidad de Tribunal Extraordinario de Amparo en las acciones de amparo interpuestas en contra del Congreso de la República, la Corte Suprema de Justicia, el Presidente y el Vicepresidente de la República.
- Conocer en apelación de todos los amparos interpuestos ante cualquiera de los tribunales de justicia. Si la apelación fuere en contra de una resolución de amparo de la Corte Suprema de Justicia, la Corte de Constitucionalidad se ampliará con dos vocales en la forma prevista en el Artículo 268 constitucional.
- Conocer en apelación de todas las impugnaciones en contra de las leyes objetadas de inconstitucionalidad en casos concretos, en cualquier juicio, en casación, o en los casos contemplados por la ley de la materia.
- Emitir opinión sobre la constitucionalidad de los tratados, convenios y proyectos de ley, a solicitud de cualquiera de los organismos del Estado.
- Conocer y resolver lo relativo a cualquier conflicto de jurisdicción en materia de constitucionalidad.
- Compilar la doctrina y principios constitucionales que se vayan sentando con motivo de las resoluciones de amparo y de inconstitucionalidad de las leyes, manteniendo al día el boletín o gaceta jurisprudencial.
- Emitir opinión sobre la inconstitucionalidad de las leyes vetadas por el Ejecutivo alegando inconstitucionalidad.
- Actuar, opinar, dictaminar o conocer de aquellos asuntos de su competencia establecidos en la Constitución de la República.
- Dictaminar sobre la reforma a las leyes constitucionales previamente a su aprobación por parte del Congreso de la República.

- Emitir opinión sobre la constitucionalidad de los proyectos de ley a solicitud del Congreso de la República.
- Conocer de las cuestiones de competencia entre los organismos y entidades autónomas del Estado.

3.5. Sistemas de control de la inconstitucionalidad de las leyes

a) **Sistema de inconstitucionalidad de las leyes en casos concretos:** La Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 266 refiere al respecto: “En casos concretos, en todo proceso de cualquier competencia o jurisdicción, en cualquier instancia y en casación hasta antes de dictarse sentencia, las partes podrán plantear como acción, excepción o incidente, la inconstitucionalidad total o parcial de una ley. El tribunal deberá pronunciarse al respecto.”

En cuanto al comentario de dicho Artículo, la propia Corte de Constitucionalidad menciona: “Este mecanismo es un instrumento jurídico procesal que tiene por objeto mantener la preeminencia de la Constitución sobre toda otra norma, y orientar la selección adecuada de normas aplicables a cada caso concreto. La persona a quien afecte directamente la inconstitucionalidad de una ley puede plantearlo ante el tribunal que corresponda según la materia y podrá promoverse cuando la ley de que se trate hubiera sido citada como apoyo de derecho en la demanda, en la contestación o que de cualquier otro modo resulte del trámite del juicio.

La Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad autoriza, dentro del trámite de procesos, el planteamiento de acción, excepción o incidente de inconstitucionalidad total o parcial de una ley, para el solo efecto de que, previo a la resolución del caso, se pueda declarar su inaplicabilidad, si lo estima procedente el tribunal de su conocimiento. Uno de los presupuestos de viabilidad indubitable de la ley que, total o parcialmente, se repute que contrarió una o más normas, con el objeto de inaplicarla al debate, si ello es procedente.”³⁸

En dicho contexto, el autor Luis Felipe Sáenz Juárez se pronuncia en los términos siguientes: “La facultad exclusiva de anulación de la que se atribuyó al Tribunal Constitucional mostró una dificultad importante, a saber, el hecho de que la inconstitucionalidad de normas sólo podría advertirse en su aplicación a los casos concretos; ello dio origen a considerar la introducción del sistema de control difuso o inconstitucionalidad indirecta, esto es, la de examinar la denuncia de leyes que, de aplicarse a conflictos pendientes de fallarse en la jurisdicción ordinaria resultaran ser inconstitucionales, persiguiendo obtener ese pronunciamiento del Tribunal Constitucional antes de decidirse el caso o conflicto concreto, justificado porque, por un lado, se habría agotado el plazo preclusivo impedido de evitar la aplicación de la norma cuestionada.

Bajo esa idea comenzó a concretarse su aceptación, principiándose con la modificación de 1929 a la Constitución austriaca; con posterioridad y ya con perfiles más definidos se acoge en Italia y Alemania, y después en España -en la

³⁸ **Ibid.** Pág. 68.

Constitución de 1931- y en Portugal. Resulta importante mencionar que en el sistema comentado la declaración de inconstitucionalidad, por lo general, elimina con efecto erga omnes, la ley cuestionada.

También se afirma que el sistema difuso tiene antecedentes en el sistema norteamericano, porque, como consecuencia del fallo del juez Marshall, los jueces y tribunales quedaron con la facultad de declarar la inconstitucionalidad en los asuntos bajo su conocimiento, pese a que en esa práctica se limitaron a la declaración de inaplicabilidad de la norma estimada inconstitucional, esto es, con efectos circunscritos a las partes en litigio.”³⁹

Las notas distintivas que registran los modelos norteamericano y europeo, es decir, en casos concretos, las pone de manifiesto el autor Luis López Guerra, quien al respecto establece: “En el sistema de los Estados Unidos de América el control corresponde a cualquier juez; su potestad deriva de la doctrina sentada por el Tribunal Supremo, vinculante para el resto de tribunales en virtud del principio stare decisis. La potestad de los jueces y tribunales se extiende, exclusivamente, a la validez de la ley en la resolución del litigio. El juez o tribunal quedan limitados a dar solución ad casum para resolver un particular supuesto, inaplicando la ley que estimen inconstitucional. Sin embargo, si una declaración similar se pronuncia estando sometido el caso al Tribunal Supremo, su inaplicación se convierte en general para el futuro, obligando al resto de jueces y tribunales.

³⁹ Sáenz Juárez, Luis Felipe. **Inconstitucionalidad de leyes en casos concretos en Guatemala**. Pág. 42.

En el modelo europeo el tribunal constitucional es independiente y separado de los demás poderes del Estado; el tribunal tiene el monopolio en la facultad de declarar la inconstitucionalidad de una ley; la selección de sus miembros se hace en forma distinta a la de los Magistrados de la jurisdicción ordinaria; y, tiene procedimiento propio y actúa por iniciativa de otros, con audiencia de las partes afectadas, y su decisión es motivada y con efectos de cosa juzgada y eficacia erga omnes.”⁴⁰

- b) **Sistema de inconstitucionalidad de las leyes de carácter general:** De manera concreta, el Artículo 267 de la Constitución Política de la República de Guatemala determina: “Las acciones en contra de leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general que contengan vicio parcial o total de inconstitucionalidad, se plantearán directamente ante el Tribunal o Corte de Constitucionalidad.”

En consonancia con lo establecido en dicho Artículo, la Corte de Constitucionalidad ha dictaminado: “La acción directa de inconstitucionalidad procede contra leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general que contengan vicio parcial o total de inconstitucionalidad y persigue que la legislación se mantenga dentro de los límites que la propia Constitución ha fijado, excluyendo del ordenamiento jurídico las normas que no se conforman con la misma, anulándolas con efecto erga omnes. El análisis para establecer la incompatibilidad entre la Ley y la Constitución debe ser eminentemente jurídico, sin sustituir el criterio del legislador sobre la oportunidad o comprender tanto las denuncias de inconstitucionalidad de las normas por vicios materiales como las de los actos legislativos por vicios formales.

⁴⁰ López Guerra, Luis. **Introducción al derecho constitucional**. Pág. 198.

Los poderes públicos están sometidos a la norma fundamental u fundamentadora de todo orden jurídico y, en consecuencia, quedan sometidos al control de constitucionalidad no solamente las normas de rango legal objetivadas externamente, sino también los procesos legislativos interna corporis que deben ajustarse a las normas que la Constitución prescribe.

Los actos y las normas que tienen su origen en decisiones de los poderes legítimos tienen una presunción de constitucionalidad, lo que trae como consecuencia el considerar como excepcional la posibilidad de invalidarlos; situación que especialmente se manifiesta cuando se trata del órgano legislativo, el cual dispone de distintas alternativas a la hora de legislar, siempre dentro del marco fijado por el constituyente. Puede declararse la inconstitucionalidad cuando es evidente la contradicción con la Constitución y existan razones sólidas para hacerlo.

Cuando no haya bases suficientes se debe respetar la decisión del Congreso, porque de acuerdo con el principio democrático, es el único autorizado para decidir las políticas legislativas que el constituyente dejó abiertas. La Corte debe declarar la inconstitucionalidad de la ley cuando su contradicción con el texto constitucional es clara; en caso contrario, es conveniente aplicar el principio de conservación de los actos políticos y la regla básica en la jurisdicción constitucional.”⁴¹

Desde la perspectiva doctrinaria, el autor Luis Felipe Sáenz Juárez, se refiere respecto a este sistema de la forma siguiente: “Para abundar en la diferencia entre

⁴¹ Corte de Constitucionalidad. **Gaceta N° 38, expediente N° 259-89**. Pág. 22

las dos formas de impugnar leyes, se hace referencia al sistema de control concentrado -inconstitucionalidad directa-. Su ascendencia es austriaca, inspirada por Hans Kelsen, incorporado a las Constituciones de Austria y de Checoslovaquia de 1920 y aceptado luego en ordenamientos de Europa continental, se centró en un Tribunal Constitucional con facultad privativa para resolver sobre la adecuación de las leyes a la Constitución, esto es, el enjuiciamiento del apego a la ley fundamental de las normas emitidas por el órgano encargado de la emisión de las leyes, con la atribución de declarar su nulidad, tema cuyo antecedente ven varios autores en la práctica norteamericana a partir de la conocida sentencia preparada por el juez John Marshall, Presidente en 1803 de la Corte Suprema de los Estados Unidos de América, dictada en el caso *Marbury versus Madison*.⁴²

- c) **Sistema mixto:** En cuanto a este tipo de sistema de control de constitucionalidad, se puede establecer que en Guatemala es el que se aplica. El autor Luis Felipe Sáenz Juárez, indica: “Con elementos de los sistemas aludidos, la Constitución de 1985 adoptó una formulación combinada estableciendo, por una parte, la Corte de Constitucionalidad, con carácter de tribunal permanente de jurisdicción privativa, para la función esencial de defender el orden constitucional, independiente de los demás organismos del Estado y con funciones específicas asignadas en la ley matriz y en la propia; por otra, habilitó a los jueces y tribunales de la jurisdicción ordinaria para decidir, por denuncia de su inconstitucionalidad, la inaplicación de ley en casos concretos.

⁴² Sáenz Juárez, Luis Felipe. **Ob. Cit.** Pág. 41.

De las funciones que corresponden a la Corte de Constitucionalidad interesa al tema destacar la de conocer en única instancia de las impugnaciones interpuestas contra leyes o disposiciones de carácter general, objetadas parcial o totalmente de inconstitucionalidad y la de conocer en apelación de todas las impugnaciones en contra de las leyes objetadas de inconstitucionalidad en casos concretos. Las normas de la Constitución adelantan ya el carácter mixto apuntado y, además, la posibilidad de plantear la inconstitucionalidad de leyes en casos concretos de modo procesal diverso.

Se pueden señalar, en relación con los dos sistemas -de control concentrado y control difuso-, las notas distintivas del ordenamiento jurídico guatemalteco:

- El control concentrado es atribución de la Corte de Constitucionalidad en su condición de tribunal de jurisdicción privativa, independiente de la ordinaria.
- La Corte se integra con Magistrados designados en forma diferente de los que conforman el Organismo Judicial.
- La Corte aplica el control concentrado en los casos de denuncia de inconstitucionalidad general de las leyes, reglamentos y disposiciones de carácter general; en estos eventos el fallo que pronuncie tiene, como efecto principal, el dejar sin vigencia la ley, reglamentos o disposición atacada o la parte de ella que resulte afectada.

- En la inconstitucionalidad de carácter general opera la acción popular, esto es, que puede ser promovida tanto por instituciones determinadas -Junta Directiva del Colegio de Abogados, Procurador General de la Nación y Procurador de los Derechos Humanos-, como cualquier persona, con el auxilio de tres abogados colegiados activos.

- La legitimación para denunciarla en casos concretos, control difuso, está constreñida a que su proponente tenga la calidad de parte en el proceso; y su pronunciamiento por auto razonado corresponde al juez o tribunal de su conocimiento.

- La Corte de Constitucionalidad conoce en vía de apelación los pronunciamientos que el control difuso atribuye a los jueces y tribunales de la jurisdicción ordinaria, cuya revisión desemboca en la sentencia que puede confirmar o revocar, dictando pronunciamiento sustitutivo, los autos que resuelven la pretensión de inconstitucionalidad. Si la pretensión se acoge, su confirmación por la Corte los habilita para inaplicar la ley declarada inconstitucional al caso concreto del que estén conociendo. De igual manera, si la pretensión se desestima y se recurre a la apelación, puede la Corte sostenerla, revocándola, declarar su inaplicación.”⁴³

Tanto el planteamiento de inconstitucionalidad directa como el instado en casos concretos; se tramitan aplicando la normativa especial que prescribe la ley de la materia; esto es, la de la Corte de Constitucionalidad, en concreto la Ley de Amparo,

⁴³ **Ibid.** Pág. 46.

Exhibición Personal y de Constitucionalidad, de la cual se transcriben algunos Artículos para fundamentar de mejor manera el estudio del tema.

3.6. Fundamento legal del control de constitucionalidad

Atendiendo en principio a lo que regula la Constitución Política de la República de Guatemala, se debe en segundo término acudir a la ley constitucional específica de la materia, esto es, la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, la cual regula el diligenciamiento a seguir en los casos que se plantee una inconstitucionalidad, ya sea de carácter general o en caso concreto. Para el efecto, los Artículos que a continuación se describen, formulan los enunciados sustantivos y adjetivos que deben aplicarse.

Artículo 116 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, el cual establece lo siguiente: “Inconstitucionalidad de las leyes en casos concretos. En casos concretos, en todo proceso de cualquier competencia o jurisdicción, en cualquier instancia y en casación, hasta antes de dictase sentencia, las partes podrán plantear como acción, excepción o incidencia, la inconstitucionalidad total o parcial de una ley a efecto de que se declare su inaplicabilidad. El tribunal deberá pronunciarse al respecto.”

El Artículo 120 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, establece lo siguiente: “Competencia. En casos concretos, la persona a quien afecte directamente la inconstitucionalidad de una ley, puede plantearla ante el tribunal que corresponda según la materia. El tribunal asume el carácter de tribunal constitucional.

Si se planteara inconstitucionalidad en un proceso seguido ante un juzgado menor, éste se inhibirá inmediatamente de seguir conociendo y enviará los autos al superior jerárquico que conocerá de la inconstitucionalidad en primera instancia.”

Artículo 123 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad: “Inconstitucionalidad de una ley como excepción o incidente. En casos concretos, las partes podrán plantear, como excepción o en incidente, la inconstitucionalidad de una ley que hubiere sido citada como apoyo de derecho en la demanda, en la contestación o que de cualquier otro modo resulte del trámite de un juicio, debiendo el tribunal pronunciarse al respecto.”

El Artículo 126 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, establece lo siguiente: “Suspensión del proceso. El proceso se suspenderá desde el momento en que el tribunal de primera instancia dicte el auto que resuelva lo relativo a la inconstitucionalidad, hasta que el mismo cause ejecutoria. El tribunal solamente podrá seguir conociendo de los asuntos a que se refiere el Artículo 129 de esta ley.”

En cuanto a la formulación de la inconstitucionalidad de las leyes de carácter general, ésta se regula a partir del Artículo 133 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, la cual determina: “Planteamiento de la inconstitucionalidad. La inconstitucionalidad de las leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general que contengan vicio parcial o total de inconstitucionalidad se plantearán directamente ante la Corte de Constitucionalidad.”

Artículo 134 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad:
“Legitimación activa. Tienen legitimación para plantear la inconstitucionalidad de leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general:

- a) La Junta Directiva del Colegio de Abogados actuando a través de su Presidente;
- b) El Ministerio Público a través del Procurador General de la Nación;
- c) El Procurador de los Derechos Humanos en contra de leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general que afecten intereses de su competencia; y,
- d) Cualquier persona con el auxilio de tres abogados colegiados activos.”

Artículo 135 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad:
“Requisitos de la solicitud. La petición de inconstitucionalidad se hará por escrito, conteniendo en lo aplicable los requisitos exigidos en toda primera solicitud, conforme las leyes procesales comunes, expresando en forma razonada y clara los motivos jurídicos en que descansa la impugnación.”

Artículo 136 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, el cual establece: “Omisión de requisitos. Si en el memorial de interposición se hubieren omitido requisitos, la Corte de Constitucionalidad ordenará al interponente suplirlos dentro de tercero día.”

Artículo 139 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, el cual preceptúa: “Audiencia, vista y resolución. Si no se dispone la suspensión provisional o, en su caso, decretada ésta, se dará audiencia por quince días comunes al Ministerio Público y a cualesquiera autoridades o entidades que la Corte de Constitucionalidad

estime pertinente, transcurridos los cuales, se haya evacuado o no la audiencia, de oficio se señalará día y hora para la visa dentro del término de veinte días. La vista será pública si lo pidiere el interponerte o el Ministerio Público. La sentencia deberá pronunciarse dentro de los veinte días siguientes al de la vista. La Corte deberá dictar sentencia dentro del término máximo de dos meses a partir de la fecha en que se haya interpuesto la inconstitucionalidad.”

Artículo 140 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad: “Efectos de la declaratoria de inconstitucionalidad. Cuando la sentencia de la Corte de Constitucionalidad declare la inconstitucionalidad total de una ley, reglamento o disposición de carácter general, éstas quedarán sin vigencia; y si la inconstitucionalidad fuere parcial, quedará sin vigencia en la parte que se declare inconstitucional. En ambos casos dejarán de surtir efecto desde el día siguiente al de la publicación del fallo en el Diario Oficial.”

Artículo 142 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, el cual preceptúa: “Resolución definitiva. Contra las sentencia de la Corte de Constitucionalidad y contra los autos dictados de conformidad con lo preceptuado por el Artículo 138, no cabrá recurso alguno.”

Artículo 146 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, el cual determina: “Publicaciones de las sentencias. La publicación de las sentencias de la Corte de Constitucionalidad que declaren la inconstitucionalidad total o parcial, deberá

hacerse en el Diario Oficial dentro de los tres días siguientes a la fecha en que queden firmes.”

La Corte de Constitucionalidad es un tribunal colegiado permanente de jurisdicción privativa, cuya función esencial es la defensa del orden constitucional, así como es máxima autoridad en materia constitucional; actúa como tribunal colegiado con independencia de los demás organismos del Estado y ejerce funciones específicas que le asigna la Constitución Política de la República de Guatemala y la ley de la materia. La independencia económica de la Corte de Constitucionalidad, será garantizada con un porcentaje de los ingresos que correspondan al Organismo Judicial.

La Corte de Constitucionalidad es la encargada de velar porque las normas constitucionales no sean violentadas por otra ley o por decisiones de algún juzgado o tribunal competente; y para este fin se encuentra el recurso de inconstitucionalidad, el cual se puede utilizar en un caso concreto o en un caso de carácter general, y se planteará ante la Corte de Constitucionalidad.

CAPÍTULO IV

4. Contribución por mejoras

Anotados los aspectos conceptuales que se refieren al municipio, los tributos generados a favor, en particular la contribución por mejoras; así como lo concerniente a la inconstitucionalidad dentro del principio de legalidad en materia tributaria; corresponde realizar el análisis de tipo jurídico del Artículo 102 del Código Municipal guatemalteco, en función del ámbito geográfico objeto de estudio; es decir, el municipio de Guatemala, departamento de Guatemala.

En primer lugar es necesario hacer referencia al tributo que establece el Código Municipal en el Artículo 102, es decir, la contribución por mejoras. Este tributo se encuentra regulado en el Artículo 13 del Código Tributario, el cual establece: “...Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento del valor del inmueble beneficiado.”

En dicho Artículo se le asigna la calificación de contribución especial por mejoras, y de manera particular lo enuncia el Artículo 102 del Código Municipal, aspecto que se analizará posteriormente. Por ahora, es preciso argumentar lo que se entiende por contribución y contribución por mejoras. Para el autor Guillermo Cabanellas,

contribución significa: “Contribución. Acción de contribuir o su efecto. Partición de una cantidad u otra cosa, especialmente dinero. Ayuda, concurso. Aportación.”⁴⁴

En lo fiscal. La voz corresponde con preferencia a la hacienda pública, donde las contribuciones son las cuotas en metálico o en especie, y en alguna oportunidad las prestaciones personales, que se imponen para atender necesidades del Estado, de las provincias o de los municipios. Se emplean como sinónimos las palabras contribución, impuesto, tributo, subsidio y gabela. Pese a esto conviene reservar la voz impuesto para cuando la prestación pecuniaria es exigida imperativamente, mientras la contribución puede ser en algunos casos voluntaria.

En lo constitucional. En el aspecto público, “las Constituciones declaran facultad privativa del Parlamento la aprobación previa de las contribuciones, por leyes especiales o con ocasión del presupuesto nacional. En otro tiempo era declaración habitual la de que todo ciudadano debía contribuir a los gastos públicos en proporción a su haberes, que la tendencia moderna, en busca de mayor justicia en lo económico, altera en el sentido de que debe ser mayor el coeficiente que grave a los que más poseen o producen.”⁴⁵

Y en cuanto a lo que se entiende por contribución especial, el mismo autor refiere: “Contribución especial. En concepto fiscal, es el tributo cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento del valor de sus

⁴⁴ Cabanellas, Guillermo. **Ob. Cit.** Pág. 360

⁴⁵ *Ibid.* Pág. 361.

bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios también públicos.”⁴⁶

Las contribuciones especiales o contribuciones por mejoras, son tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario, de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

La contribución por mejoras tiene como fundamento, tanto en el Código Tributario como en el Código Municipal, la realización de obras públicas o prestación de servicios estatales. Así, se entiende por obra pública lo siguiente: “Obra pública. La de interés general y destinada al uso público; como las carreteras, los puertos, ferrocarriles, aeródromos, canales, pavimentación de calles, puentes y otras muchas. Además, todo trabajo de conservación de las existentes y de las de simple ornato general. La iniciativa y el costo de las obras públicas –plural que predomina en el uso doctrinal y administrativo, por la generalidad con que el concepto suele utilizarse- corresponde a la administración en todos sus grados, desde el Estado al municipio; aunque incumben al poder ejecutivo central todas las que, por interés nacional o elevado presupuesto, requieren tal iniciativa o financiación.

Antecedentes. Desde su constitución en las postrimerías de la Edad Media o en los primeros tiempos de la Moderna, los grandes Estados nacionales experimentaron la necesidad y la satisfacción de realizar grandes obras públicas. Aunque éstas solían

⁴⁶ **Ibid.**

empezar por los palacios y residencias reales y los edificios que requería la Administración Pública de entonces (tribunales, universidades, ministerios o secretarías de Estado, cuarteles y arsenales), se impulsaron también algunas de utilidad general; tales como los puertos, algunos puentes y caminos. En muy pocas partes se fue algo más allá.

Cuando la Revolución Industrial acelera el progreso y exige, para su expansión dinámica, muchas otras cosas, se emprenden obras públicas de magnitud tal, que las más monumentales de los tiempos antiguos, las pirámides egipcias y las calzadas romanas a través de casi toda Europa, se empequeñecen vertiginosamente. Para proyectarlas y realizarlas se combinan con acierto los intereses estatales y los particulares. Ocurre así con los ferrocarriles, probablemente la expresión más progresista de intercomunicación humana que concreta el siglo XIX; porque, al unir entre sí comarcas que, aun integrando un mismo país, apenas si se conocían por el alejamiento de más de un centenar de kilómetros, convirtió cada nación en un mercado que permitía un complemento mutuo por el intercambio de productos. El tendido de pesados rieles a lo largo de miles y miles de kilómetros de toda Europa y de los países de avanzada de América en la pasada centuria, la nivelación de centenares de kilómetros de terrenos abruptos y montañosos, con innumerables túneles, en lapso relativamente breve, cuando el maquinismo para tales trabajos era rudimentario por demás, constituye todavía una de las grandes proezas de la humanidad.

Los ferrocarriles impusieron también la construcción de importantes puentes. Capacitada la ingeniería para estas empresas colosales, no se vaciló ya, al servicio de

ampliar y mejorar la explotación agrícola, en emprender la construcción de presas o diques colosales.

Más adelante, y por exigencia ya del automóvil, el transporte y el comercio determinaron el crecimiento extraordinario de carreteras y caminos, con materiales adecuados para la circulación incluso en las condiciones climáticas más adversas y pavimentadas estas vías de comunicación de manera que permitieran el desarrollo de grandes velocidades.

El progreso industrial y mercantil que despertó el industrialismo revolucionario iba a orientarse hacia la comodidad o bienestar, iniciados con el urbanismo en las grandes ciudades.

A través de las obras públicas singularmente, al finalizar la centuria XIX, el capitalismo había perdido mucho de su exclusivismo egoísta de un principio y había contribuido al progreso de los países y de la generalidad de sus habitantes, atenuando así muchas de sus grandes culpas con algunos de sus evidentes méritos.

Obras públicas y servicios públicos. Aun cuando el régimen de las obras públicas determina distintos servicios públicos, no pueden confundirse conceptos tan distintos, estático el uno y dinámico el otro; si bien en oportunidades la obra sea el apoyo o base del servicio, como en los ferrocarriles, en el alcantarillado, en la red telefónica. La utilización de la obra pública, en sí, es gratuita; y oneroso casi siempre el disfrute de los servicios públicos. Una vez terminada, la obra no requiere más que algún personal de

vigilancia o para reparación, inexistente muchas veces; y no se concibe servicio público sin una organización personal compleja. Por su naturaleza, más o menos inmóvil, a más de determinar la calificación jurídica de bienes inmuebles para las concesiones administrativas de obra públicas, éstas, sin excluir la permanencia del mantenimiento, se agotan con la ejecución; en tanto que los servicios públicos requieren la cotidiana prestación, que implica una sucesión indefinidamente renovada.

Clasificación. En esquemas legislativos, con escasas fluctuaciones, las obras públicas son clasificadas en dos grupos donde se definen o enumeran así: 1º. Las de general uso y aprovechamiento, como las vías de comunicación, faros, canales, puentes; los trabajos relativos al régimen, aprovechamiento y policía de las aguas, encauzamiento de los ríos, desecación de lagunas o pantanos y saneamiento de terrenos. 2º. Las construcciones destinadas a servicios que se hallen a cargo del Estado, de las provincias y de los pueblos, a cuya especie pertenecen los edificios públicos destinados a servicios que dependen del que hoy suele por ello denominarse Ministerio de Obras Públicas.

Entre las dos categorías puede advertirse en seguida una profunda diferencia; pues mientras las primeras son de utilidad común y uso general, las segundas están destinadas al servicio privado del Estado, y han recibido el impreciso y equívoco nombre de construcciones civiles. Aquéllas se realizan bajo la dirección técnica, o al menos fiscalización, de los ingenieros de caminos, canales y puertos cuando sean a cargo del Estado; y de los ayudantes de obras públicas, en la esfera provincial. Las construcciones civiles suelen confiarse a los arquitectos.

Ejecución. Las obras públicas pueden realizarse directamente por el Estado, mediante sus recursos y agentes propios, en cuyo caso se denominan por administración, o valiéndose del concurso de particulares o empresas, por contrato, casi siempre como resultado de una subasta pública, con arreglo a un pliego de condiciones. Al respecto, en su obra la concesión como contrato y como derecho real. La ley exige y establece la concesión para explotar el dominio público, distingue entre éste y el del Estado, establece gradaciones en la autorización, desde la simple administración a la concesión propia y solemne, recomienda como procedimiento general la licitación pública. Las normas indican el pensamiento que en la práctica era y ha sido realidad, de preferir la explotación por concesionario a la gestión directa, y desarrollan dos importantísimos conceptos: la caducidad como sanción, y la incautación como signo de interés directo del poder en la continuidad normal del aprovechamiento, asegurándolo a costa del concesionario.”⁴⁷

En Guatemala el Estado es el encargado de realizar la obras públicas para alcanzar el bienestar común de los habitantes, para esto la Constitución Política de la República de Guatemala ha revestido de autonomía a la municipalidad, para que ésta pueda cobrar cierta clase de tributos como lo son los arbitrios, el boleto de ornato, el Impuesto Único sobre Inmuebles (IUSI), que generan recursos para la creación de obras públicas.

Lamentablemente, la figura de las contribuciones por mejoras ha sido mal utilizada por las autoridades municipales desde el momento que creen que es para recaudación de

⁴⁷ **Ibid.** Pág. 639.

fondos para la realización de obras públicas, lo cual es una obligación del Estado y no una obligación del particular o de la población en general y por tanto no podría ser exigida a estos.

Dentro de la estructura y organización de las municipalidades, el aspecto financiero deviene en ser uno de los pilares fundamentales para la materialización de los planes y proyectos que pretende realizar, lo cual en teoría debe beneficiar a los vecinos.

En cuanto al gobierno municipal, su regulación se encuentra claramente definida en los Artículos siguientes: Artículo 33 del Código Municipal el cual preceptúa lo siguiente: “Gobierno del municipio. Corresponde con exclusividad al Concejo Municipal el ejercicio del gobierno del municipio, velar por la integridad de su patrimonio, garantizar sus intereses con base en los valores, cultura y necesidades planteadas por los vecinos, conforme a la disponibilidad de recursos.”

Artículo 34 del Código Municipal el cual preceptúa: “Reglamento interno. El Concejo Municipal emitirá su propio reglamento interno de organización y funcionamiento, los reglamentos y ordenanzas para la organización y funcionamiento de sus oficinas, así como el reglamento de personal y demás disposiciones que garanticen la buena marcha de la administración municipal.”

El Artículo 35 del Código Municipal establece: “Competencias generales del Concejo Municipal. Le compete al Concejo Municipal... o) Proponer la creación, modificación o

supresión de arbitrios al Organismo Ejecutivo, quien trasladará el expediente con la iniciativa de ley respectiva al Congreso de la República.”

El autor Guillermo Cabanellas define el gobierno municipal de la forma siguiente: “Gobierno municipal. Dirección o administración del Estado. Conjunto de ministros que ejercen el poder ejecutivo, que recibe también los nombres de ministerio o gabinete. Orden, régimen o sistema para regir la nación o alguna de sus regiones, provincias o municipios. Función, cargo y dignidad de gobernador. Territorio, provincia o distrito donde tal funcionario ejerce su autoridad. Edificio donde están sus oficinas y su despacho. Duración de un gobernador en su mando. Timón de una embarcación. Orientación, rumbo, guía, dirección. En las antiguas armadas, el tercer jefe.

En lo político. En el aspecto político general, acerca del gobierno, considerado ahora como el Estado en acción, o encarnación personal del mismo, dice lo siguiente: Una nación es un cuerpo bajo el gobierno del Estado; pero es también susceptible de mostrarse como cuerpo por sí misma, gracias a los cuadros que le son propios. Estos cuadros son los de las instituciones autónomas. En tanto que el gobierno central representa en toda su pureza la superestructura del Estado, las instituciones políticas o administrativas locales o particulares, provincias, departamentos, municipios, establecimientos públicos, fundaciones, corporaciones y asociaciones representan, en la misma medida en que son autónomas, una infraestructura independiente que debe ser atribuida a la nación. El gobierno, por tanto, es el elemento primordial del Estado. A Montesquieu, en la separación que proponía de los poderes públicos, no le preocupaban más que dos: el legislativo y el ejecutivo.

El gobierno referido como se ha hecho al de las sociedades políticas, representa el medio de que el Estado subsista y cumpla sus fines.”⁴⁸

En cuanto al aspecto financiero, el Código Municipal lo regula a partir del Artículo 99, el cual preceptúa: “Finanzas Municipales. Las finanzas del municipio comprenden el conjunto de bienes, ingresos y obligaciones que conforman el activo y el pasivo del municipio.”

Asimismo, en el Artículo 100 del Código Municipal, se enumeran los ingresos del municipio: “Ingresos del municipio. Constituyen ingresos del municipio:

- Los provenientes del aporte que por disposición constitucional el Organismo Ejecutivo debe trasladar directamente a cada municipio;
- El producto de los impuestos que el Congreso de la República decreta a favor del municipio;
- Las donaciones que se hicieren al municipio;
- Los bienes comunales y patrimoniales del municipio, y las rentas, frutos y productos de tales bienes;
- El producto de los arbitrios, tasas y servicios municipales;
- El ingreso proveniente de las contribuciones por mejoras, aportes compensatorios, derechos e impuestos por obras de desarrollo urbano y rural que realice la municipalidad, así como el ingreso proveniente de las contribuciones que paguen quienes se dedican a la explotación comercial de los recursos del municipio o tengan sus sede en el mismo;

⁴⁸ **Ibid.** Pág. 181.

- Los ingresos provenientes de préstamos y empréstitos,
- Los ingresos provenientes de multas administrativas y de otras fuentes legales;
- Los intereses producidos por cualquier clase de débito fiscal;
- Los intereses devengados por las cantidades de dinero consignadas en calidad de depósito en el sistema financiero nacional;
- Los provenientes de las empresas, fundaciones o cualquier ente descentralizado del municipio;
- Los provenientes de las transferencias recurrentes de los distintos fondos nacionales;
- Los provenientes de los convenios de mancomunidades de municipios;
- Los provenientes de los contratos de concesión de servicios públicos municipales,
- Los provenientes de donaciones;
- Los provenientes de aportes especiales esporádicos que acuerden los órganos del Estado;
- El precio de la venta de bienes inmuebles;
- El ingreso proveniente de las licencias para construcción, modificación o demolición de obras civiles;
- El ingreso, sea por la modalidad de rentas a los bienes municipales de uso común o no, por servidumbre onerosa, arrendamientos o tasas, y;
- Y, cualesquiera otros que determinen las leyes o los acuerdos y demás normas municipales.”

4.1. Principio de legalidad

La observancia de dicho principio parte de lo que regula la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 239. Dentro de las facultades que el Código Municipal concede al Concejo Municipal, se encuentra la imposición de la contribución por mejoras, basados en su existencia de acuerdo a lo que regula el Código Tributario.

Según la corte de "Constitucionalidad, en materia tributaria, existe a nivel constitucional la regulación del principio de legalidad el cual se desarrolla de la forma siguiente: Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, "Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

a) El hecho generador de la relación tributaria. Hecho generador es el supuesto previsto por la norma jurídica para configurar el tributo, y cuando ese hecho hipotético se produce en la realidad, convirtiéndose en hecho concreto, surge la obligación tributaria. Este concepto doctrinario informa al derecho positivo guatemalteco, pues el Artículo 31 del Código Tributario establece: Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido en la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. Conforme a estos conceptos todo hecho generador lleva implícito un elemento temporal, que hace relación al momento en que debe considerarse consumado el hecho previsto en la

norma legal, lo que puede ocurrir mediante dos modalidades a saber: instantáneo, cuando se realiza en determinado momento y simultáneamente origina una obligación tributaria autónoma, que no puede repetirse y; periódico, cuando se producen una serie de hechos globalmente considerados cuya integración se completa durante determinado período.

b) Las exenciones. Una exención tributaria es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley. Por la exención se excluye, por razones determinadas, a quienes de acuerdo con los términos de la ley alcanza el gravamen; es especial porque priva el principio de que el impuesto debe ser general cubriendo a la totalidad de los contribuyentes, de manera que nadie puede ser excluido sino por motivos especiales; por ello, una exención tiene una razonabilidad, ya sea a favor del Estado para impulsar el desarrollo o a favor de ciertas actividades útiles. Las exenciones son expresas y es al legislador a quien compete ponderarlas. Quien tiene el poder de crear el gravamen tiene el poder de crear la exención. De ahí que las exenciones se encuentran establecidas en la ley con carácter de excepción a la obligación impositiva tributaria cuya determinación compete fijar al Congreso de la República por mandato de la propia Constitución Política de la República de Guatemala, corresponde a sus propias facultades de valoración establecer quienes están exentos del pago de la obligación tributaria y quienes no. En materia tributaria las exenciones expresan la revelación de cargas impositivas o de deberes por circunstancias que las justifiquen en cada supuesto,

atendiendo al principio de igualdad fiscal, entendido como el mismo trato que, en las mismas condiciones, debe darse a las personas.

- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria. El Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala en su Artículo 18 identifica al sujeto pasivo como el obligado al cumplimiento o de responsable, coincidiendo con la Constitución Política de Guatemala en cuanto a regular conjuntamente al sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; el Código Tributario en el Artículo 20 señala que la responsabilidad solidaria del cumplimiento de la obligación existe con respecto a los obligados de los cuales se verifique un mismo hecho generador, lo que precisa, aún más, en los Artículos 21 y 22 y la sección tercera del mismo Código en relación con el responsable.
- d) La base imponible y el tipo impositivo. Es conveniente distinguir dos momentos diferentes en el ejercicio de la potestad tributaria. Cuando se decreta un impuesto debe plasmarse en normas legales, que tal como se ha venido considerando, deben contener las bases de recaudación conforme mandato constitucional. Una de ellas es la base imponible que debe quedar definida en la ley, teniendo presente que siendo esta última una disposición que por naturaleza tiene carácter general, la base imponible ha de describirse también en parámetros generales que permitan su aplicación cierta y segura al caso individual. Distinto es cuando se trata ya de concretar en cada caso la determinación cuantitativa de la base imponible individual, que no puede hacerse en la misma ley, sino que es función que se desenvuelve en su aplicación, en relación Estado-contribuyente.

e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y

f) Las infracciones y sanciones tributarias.

Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

La Constitución Política de la República de Guatemala en forma específica, da en materia tributaria, prevalencia al principio de legalidad al establecer en la misma norma que son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo, y las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. En congruencia con esta disposición, el Código Tributario enfatiza su vigencia con la finalidad de evitar arbitrariedades y abusos de poder y desarrollar la regulación constitucional restrictiva de la función legislativa en materia tributaria.

El Artículo 239 de la Constitución Política consagra el principio de legalidad en materia tributaria, que garantiza que la única fuente creadora de tributos puede ser la ley, estableciendo que es potestad exclusiva del Congreso de la República decretar

impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, así como la determinación de las bases de recaudación de dichos tributos.”⁴⁹

Asimismo, el principio de legalidad se encuentra contenido en el Código Municipal. El Artículo 101 preceptúa: “Principio de legalidad. La obtención y captación de recursos para el fortalecimiento económico y desarrollo del municipio y para realizar las obras y prestar los servicios que se necesitan, deben ajustarse al principio de legalidad que fundamentalmente descansa en la equidad y justicia tributaria.

Es prohibida la percepción de ingresos que no estén autorizados. Cualquier cobro que se haga bajo este criterio, deber ser devuelto al contribuyente, previa solicitud al Concejo Municipal el que antes de autorizar la devolución comprobará el extremo del cobro indebido.”

El establecimiento del principio de legalidad en materia tributaria, a nivel de la Constitución Política de la República de Guatemala, marca un importante avance en lo que se refiere a la protección hacia el contribuyente, pero debe hacerse valer como un mecanismo que limite el poder coercitivo del Estado, en términos de un eventual abuso, situación que de producirse demanda la aplicación del contenido del Artículo 239 de la Constitución Política de la República.

⁴⁹ Corte de Constitucionalidad. **Gaceta N° 50, expediente N° 137-89**. Pág. 56

En el caso particular de la contribución por mejoras, su determinación no es la excepción, y debe ajustarse al principio de legalidad, más aún, si es a través de un reglamento que se determina la cuota y el procedimiento de cobro.

Ante esta situación, conviene tener presente la existencia de la jerarquía de las normas jurídicas, como mecanismo de control, que determina el respeto hacia la norma suprema; es decir, la Constitución Política de la República de Guatemala, en virtud que una acción contraria, demandaría la declaración de inconstitucionalidad.

4.2. Análisis jurídico del Artículo 102 del Código Municipal

Dicho precepto legal establece de forma taxativa lo siguiente: “Contribución por mejoras. Los vecinos beneficiarios de las obras de urbanización que mejoren las áreas o lugares en que estén situados sus inmuebles, pagarán las contribuciones que establezca el Concejo Municipal, las cuales no podrán exceder del costo de las mejoras. El reglamento que emita el Concejo Municipal establecerá el sistema de cuotas y los procedimientos de cobro.

Los ingresos por concepto de contribuciones, tasas administrativas y de servicios, de rentas y los provenientes de los bienes empresas municipales preferentemente se destinarán para cubrir gastos de administración, operación y mantenimiento y el pago del servicio de deuda contraída por el Concejo Municipal para la prestación del servicio de que se trate.

Al producto de las contribuciones anticipadas para la realización de obras de urbanización no podrá dársele ningún otro uso o destino.”

La formulación de la contribución por mejoras, al tenor de lo establecido en dicho Artículo, en principio afecta únicamente a los vecinos beneficiarios de las obras de urbanización; enunciado cuyo contenido es un tanto abstracto, en el sentido de establecer el parámetro que determine el beneficio real que obtiene un vecino a través de la realización de una obra pública.

La obra pública es una atribución que corresponde al Estado llevar a cabo, ya sea en forma directa, o a través de sus distintas entidades, o a nivel del gobierno municipal, como el caso que se estudia. Dicha labor se encuadra en el aspecto de los fines y deberes del Estado, especialmente aquéllos que tiendan a favorecer a los habitantes de la república.

Los aspectos de los fines y deberes del Estado, en principio se encuentran enunciados en la Constitución Política de la República de Guatemala, sumado a la regulación desarrollada que se realiza en distintas leyes, sobre todo del rango ordinario.

Cuando dicho bienestar supera la realidad en cuanto a los fines positivos que se pretenden alcanzar; es decir, cuando se torna en una carga, en algo impositivo, exagerado y hasta cierto punto confiscatorio; surge el planteamiento de la legalidad de la regulación de la contribución por mejoras, lo cual debe ser analizado dentro del

contexto del principio de legalidad, y de la observancia del principio de jerarquía de la Constitución Política de la República de Guatemala.

La contribución por mejoras, de acuerdo a lo que establece el Código Municipal, se realiza basada en un reglamento, emitido por el Concejo Municipal; en el cual deben establecerse las cuotas y los procedimientos para su cobro.

De acuerdo a la jerarquía de las normas jurídicas, a nivel del derecho interno, el reglamento se encuentra en un tercer grado, con relación a la Constitución Política de la República. Por ello, el establecimiento de la contribución por mejoras, a través de un reglamento municipal, debe guardar relación y sobre todo apego, con el contenido de las normas de la Constitución Política, en el sentido de ajustarse a los preceptos que de forma particular protegen al sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Por eso cabe analizar si la emisión del reglamento que norme la contribución por mejoras, atiende al principio de jerarquía de la Constitución Política de Guatemala. Al respecto, de forma concreta, el principio de supremacía constitucional se encuentra desarrollado en los Artículos 44, 175 y 204 de la Constitución Política de la República.

Artículo 44, de la Constitución Política de la República de Guatemala el cual preceptúa: “Derechos inherentes a la persona humana. Los derechos y garantías que otorga la Constitución no excluyen otros que aunque no figuren expresamente en ella, son inherentes a la persona humana. El interés social prevalece sobre el interés particular.

Serán nulas ipso jure las leyes y disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que disminuyan, restrinjan o tergiversen los derechos que la Constitución garantiza.”

“Uno de los principios fundamentales que informa al derecho guatemalteco, es el de supremacía constitucional, que implica que en la cúspide del ordenamiento jurídico está la Constitución y ésta, como ley suprema, es vinculante para gobernantes y gobernados, a efecto de lograr la consolidación del Estado Constitucional de Derecho.”⁵⁰

Con mayor precisión enunciativa, en el Artículo 175 de la Constitución Política de la República, se regula: “Jerarquía Constitucional. Ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas ipso jure.”

Con tendencia a su aplicación en el campo adjetivo o procesal, en el Artículo 204 de la Constitución Política de la República se determina: “Condiciones esenciales de la administración de justicia. Los tribunales de justicia, en toda resolución o sentencia observarán obligadamente el principio de que la Constitución de la República, prevalece sobre cualquier ley o tratado.”

“La jerarquía constitucional y su influencia sobre todo el ordenamiento jurídico tiene una de sus manifestaciones en la prohibición de que las normas de jerarquía inferior puedan contradecir a las de jerarquía superior. El principio de supremacía legal está

⁵⁰ Corte de Constitucionalidad. **Gaceta No. 31, expediente N° 330-92**. Pág. 7.

garantizado por la Constitución; por una parte, la que ordena la adecuación de la ley a las normas constitucionales y, por la otra, la que impone a los tribunales el deber de observar en toda resolución o sentencia el principio de que la Constitución prevalece sobre cualquier ley. Del principio de supremacía se deriva el de jerarquía normativa, que impone la coherencia del ordenamiento jurídico, de manera que la norma superior determina la validez de la inferior.”⁵¹

Con dicho panorama normativo de la jerarquía constitucional, es imperativo analizar la adecuación de la contribución por mejoras, establecida a través de un reglamento municipal, y la situación del respeto hacia la supremacía de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Cabe recordar lo que establece el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, al determinar el principio de legalidad, por medio del cual se le asigna exclusividad al Congreso de la República para establecer tributos, tal es el caso de la contribución por mejoras. La formulación de tributos, a nivel de las leyes ordinarias y reglamentarias, bajo ningún punto de vista puede contravenir las disposiciones de la Constitución Política; sino que debe adecuarse a lo que formula la norma suprema, a efecto de garantizar los principios fundamentales, sobre todo en materia tributaria, para que la obligación tributaria no atente contra el principio de capacidad de pago, regulado en el Artículo 243 de la Constitución Política, el cual establece: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Se

⁵¹ Corte de Constitucionalidad. **Gaceta No. 59, expediente N° 1200-00**. Pág. 59.

prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Los casos de la doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco.”

En dicho sentido se expresa la Corte de Constitucionalidad: “Este principio tributario garantizado por la Constitución, debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y, de esa forma, el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador, debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen, los gastos necesarios para poder producir la renta. El principio de capacidad de pago, también tiene como presupuesto la personalización del mismo.”⁵²

⁵² Corte de Constitucionalidad. **Gaceta No. 37, expediente N° 167-95**. Pág. 45.

De acuerdo al principio de legalidad, tanto en el Código Tributario como en el Código Municipal, el Congreso de la República de Guatemala legisló en el sentido de incluir la figura de la contribución por mejoras. En el Código Tributario se le denomina contribución especial por mejoras, y en el Código Municipal simplemente contribución por mejoras.

La denominación especial por mejoras, hace alusión a la particularidad que produce la imposición de dicho hecho generador; es decir, los beneficios que se producen al generar una plusvalía inmobiliaria, estableciéndose los límites; para ello, se entiende que el cobro de dicho tributo, conlleva un beneficio para el propietario del inmueble, lo cual no siempre se traduce en una realidad. Asimismo, cabe preguntarse cuál es la frecuencia con la que se acude a la imposición de dicho tributo, con la finalidad de costear la obra pública.

En los Artículos 2 y 119 de la Constitución Política de la República de Guatemala, se establecen los deberes y obligaciones del Estado, los cuales conllevan el bienestar común, en el sentido de que el Estado debe brindar los elementos necesarios que favorezcan la vida de los habitantes de la república; dentro de dichos satisfactores se encuentra la realización de las obras públicas, particularmente las que benefician a los vecinos a través de los gobiernos municipales.

Para satisfacer dichas necesidades, el Estado crea los tributos necesarios, pero dentro de un marco de legalidad y sobre todo sin vulnerar los derechos de los contribuyentes; es así como las contribuciones por mejoras, deben constituir un aspecto extraordinario

al cual acudir en determinados momentos, pero no debe constituirse como regla, toda vez que existen otras cargas impositivas a través de las cuales se puede satisfacer la construcción de la obra pública. Puesto que en caso contrario se estaría ante una vulneración del principio de legalidad y de la capacidad contributiva, así como de la justicia y la equidad.

Ahora bien, en el caso concreto regulado en el Artículo 102 del Código Municipal, se establece la contribución por mejoras, aspecto ya regulado en el Código Tributario, pero que en atención especial y particular para los gobiernos municipales, se estableció en dicha normativa.

En dicho Artículo se faculta al Concejo Municipal para que establezca las contribuciones a pagar, y lo autoriza para que lo realice a través de la emisión de un reglamento.

Esta situación pone al descubierto por un lado el hecho de que el Concejo Municipal no posee la facultad legal necesaria para determinar la base imponible con relación a la cual determinará la contribución por mejoras; en virtud que tal disposición corresponde al Congreso de la República de Guatemala y, siempre enmarcado dentro de los preceptos legales constitucionales.

Al igual que con la base imponible, tampoco debe ser facultad del Concejo Municipal determinar el tipo impositivo en cuanto a la contribución por mejoras, lo cual coloca en seria desprotección a los vecinos; en virtud que determinado Concejo Municipal, puede establecer un tipo impositivo bastante elevado, con el argumento que guarda relación

con el beneficio que obtendrá el vecino, en términos de la plusvalía que ganará el inmueble.

Por ello, la determinación de la base imponible por parte del Concejo Municipal, puede generar el abuso o vulneración de los principios de legalidad y de capacidad de pago, en virtud que a través de la emisión de un reglamento municipal se formula su obtención.

Si bien es cierto, las normas reglamentarias tienen como finalidad desarrollar las normas ordinarias, no pueden superar el contenido de éstas, bajo ninguna perspectiva, puesto que los reglamentos únicamente deben desarrollar aspectos estructurales o de forma, pero no el fondo del asunto. Lo cual evidencia que a través de un reglamento de carácter municipal, se puede romper con el orden de jerarquía de las normas, lo cual visto desde una perspectiva más amplia, puede traducirse en una vulneración a la Constitución Política de la República de Guatemala.

La contribución especial por mejoras, debe ser eso, con carácter de especialidad, no de generalidad; toda vez que en ocasiones los gobiernos municipales lo convierten en una regla general; cuando su utilización sí es aconsejable, debe mantenerse dentro de los parámetros de la capacidad contributiva de los vecinos, y sólo cuando el presupuesto de ingresos municipales no alcance para costear la totalidad de la obra pública.

Otro aspecto a destacar lo constituye la carga impositiva, la cual quien la padece es el vecino, pero más aún el que no posee medios económicos necesarios para satisfacer la

imposición tributaria; es decir, la contribución por mejoras; en dicho contexto, debe establecerse la carga impositiva, dentro de la generalidad de la capacidad económica de los vecinos, pero jamás rebasar la realidad, en virtud que una situación de esta naturaleza se torna en algo confiscatorio, pues la obligación tributaria tal como la regula el Código Tributario, pertenece al derecho público, y en consecuencia es exigible de manera coactiva.

Dentro de la perspectiva de la utilización del monto obtenido a través de las contribuciones por mejoras; se entiende que éste debe destinarse para la creación de obras que redunden en el bien común, particularmente a nivel de las circunscripciones municipales, donde el gobierno central por diversas razones no ejecuta las obras necesarias.

Dicha regulación, no debe contravenir los principios constitucionales, especialmente el de legalidad en materia tributaria. Al respecto, se establece que contra la regulación del Artículo 102 del Código Municipal, existe la posibilidad de plantear una acción de inconstitucionalidad de carácter general, toda vez que el contenido de dicho Artículo faculta al Concejo Municipal para determinar la base imponible y el tipo impositivo en lo que respecta a la contribución por mejoras; cuya facultad corresponde sólo al Congreso de la República de Guatemala.

Asimismo, con frecuencia se acude a este tipo de tributos, para realizar obras de carácter municipal, que no necesariamente se traducen en el bienestar común o que no

reflejan las verdaderas necesidades de la población, sino en atención a fines particulares o políticos.

Por todo lo expuesto, el planteamiento de la acción de inconstitucionalidad del Artículo 102 del Código Municipal deviene procedente; en virtud que se vuelve confiscatoria la imposición de la contribución especial por mejoras; el Consejo Municipal determina la base imponible; pero sobre todo porque se vulneran los principios de legalidad y de capacidad de pago.

CONCLUSIONES

1. En la mayoría de los municipios de Guatemala, se abusa en la utilización de la figura de la contribución por mejoras, la cual utilizan las autoridades para realizar la obra pública que corresponde al Estado y no a los particulares del municipio.
2. La existencia del tributo denominado contribución por mejoras no guarda relación en la mayoría de casos con la capacidad contributiva de los guatemaltecos, con lo cual se atenta contra el principio de legalidad en materia tributaria, así como contra los principios de capacidad de pago, justicia y equidad, de la cual deben estar revestidos todos los tributos.
3. El contenido del Artículo 102 del Código Municipal, vulnera el principio de legalidad en materia tributaria consagrado en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, puesto que existe una verdadera confiscación y concede facultades a los Concejos Municipales para establecer la base imponible y el tipo impositivo.
4. Los municipios al cobrar la contribución por mejoras propician la inobservancia de la jerarquía de las normas, pues a través de una norma ordinaria se vulneran principios constitucionales.

5. La forma en que las municipalidades utilizan las contribuciones por mejoras contribuye a que exista más corrupción en el Estado, ya que a través de ellas se recaudan ingresos de los particulares para hacer obras públicas sobrevaloradas.

RECOMENDACIONES

1. Los Consejos Municipales deben abstenerse de crear contribuciones por mejoras ya que están violentando el principio de legalidad, el Principio de Jerarquía Constitucional y el Principio de Supremacía Constitucional establecidos en la Constitución Política de la Republica de Guatemala.
2. El Artículo 102 del Código Municipal debe de ser declarado Inconstitucional por la Corte de Constitucionalidad, ya que es el encargado de resguardar el orden constitucional.
3. Es Importante que el Congreso de la Republica de Guatemala, cree una ley específica para la figura de contribuciones por mejoras, de esta manera se evitaría el uso desmedido y la corrupción por parte de las autoridades municipales y también se evitaría la sobre valoración de las obras públicas.
4. Las contribuciones por mejoras deben guardar relación con la capacidad contributiva de la población, para que de esta manera evitar la violación de los principios doctrinales y constitucionales de los cuales están revestidos los tributos.
5. El Congreso de la Republica de Guatemala debería limitar a los Consejos Municipales el uso desmedido de su competencia administrativa en relación a los tributos, los cuales son potestad exclusiva del Congreso de la Republica de Guatemala crearlos.

BIBLIOGRAFÍA

CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual**. 26a. ed. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta, 1999.

CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Constitución Política de la República de Guatemala. Comentarios, explicaciones, interpretación jurídica**. 5ta. ed. Guatemala: Ed. Jurídica, 2000.

CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD. **Gaceta No. 17**, expediente No. 267-89. Sentencia de fecha 5 de septiembre de 1990.

CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD. **Gaceta No. 31**, expediente No. 330-92. Sentencia de fecha 1 de febrero de 1994.

CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD. **Gaceta No. 35**, expediente No. 537-93. Sentencia de fecha 7 de junio de 1994.

CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD. **Gaceta No. 37**, expediente No. 167-95. Sentencia de fecha 15 de agosto de 1996.

CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD. **Gaceta No. 59**, expediente No. 1200-00. Sentencia de fecha 29 de marzo del 2001.

DÍAZ DUBÓN, Carmen. **Derecho financiero II**. 2a. ed. Guatemala: Ed. Praxis, 2002.

DÍAZ REYES, Marco Livio. **Principales obligaciones fiscales**. 1ª. ed. Guatemala: Ed. Universidad de San Carlos de Guatemala, 1998.

ELGUERA, Alberto. **Enciclopedia jurídica**. 5ª. ed. Buenos Aires, Argentina: Ed. OMEBA, 1991.

FERNÁNDEZ, Jorge. **Seguridad pública y municipal**. 1ª. ed. México: Ed. Universidad Nacional de los Estados Mexicanos, 2003.

GARCIA BELSUNCE, Horacio A. **Estudios de derecho constitucional tributario**. 2a. ed. Buenos Aires, Argentina: Ed. De palma, 1994.

GIULIANI FONROUGE, Carlos María. **Derecho financiero**. 3a. ed. Buenos Aires, Argentina: Ed. De palma, 1976.

JARACH DINO. **Curso superior de derecho tributario**. 2a. ed. Buenos Aires, Argentina: Ed. De Palma, 1969.

LEFEBVRE, Francis. **Procedimientos tributarios**. 2ª. ed. España: Ed. Francis Lefebvre, 2009.

LÓPEZ GUERRA, Luis. **Introducción al derecho constitucional**. 1ª. ed. España. Ed. Tirant to Blanch, 1994.

LOZANO, Juan Casado. **Curso de derecho financiero y tributario**. 20ª. ed. España: Ed. Tecnos, 2000.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. 23a. ed. Revisada, corregida y aumentada. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta, 1996.

SÁENZ JUÁREZ, Luis Felipe. **Inconstitucionalidad de leyes en casos concretos en Guatemala**. 1ª. ed. Guatemala: Ed. Corte de Constitucionalidad, 2001.

Salvat, **La enciclopedia**. Revisada, corregida y aumentada; Madrid España: Ed. Salvat, 2004.

SEVILLA SEGURA, José. **Política y técnica tributaria**. 1ª. ed. Madrid, España. Ed. Instituto de Estudios Jurídicos, 2004.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.** 7a. ed.
Buenos Aires, Argentina: Ed. De Palma, 1978.

Legislación:

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

Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad. Asamblea Nacional
Constituyente, Decreto número 1-86, 1986.

Código Civil. Enrique Peralta Azurdia, Jefe de Gobierno de la República de Guatemala,
Decreto Ley Número 106, 1963.

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

Código Tributario. Congreso de la República, Decreto número 6-91, 1991.