

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



**ANALISIS JURIDICO Y DOCTRINARIO DEL COBRO INDEBIDO DE LA TASA POR
CONSTRUCCION QUE REALIZAN LAS ALCALDIAS MUNICIPALES DE
GUATEMALA**

GLORIA OTILIA PEREZ RIVERA

GUATEMALA, JULIO DE 2011

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

**ANALISIS JURIDICO Y DOCTRINARIO DEL COBRO INDEBIDO DE LA TASA POR
CONSTRUCCION QUE REALIZAN LAS ALCALDIAS MUNICIPALES DE
GUATEMALA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

GLORIA OTILIA PEREZ RIVERA

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. César 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. Edgar Enrique Lemus Orellana
Secretaria:	Licda. Irma Leticia Mejicanos Jol
Vocal:	Licda. Hilda Margarita Franco Hernández

Segunda Fase:

Presidente:	Licda. María Eugenia Valenzuela Bonilla
Secretario:	Lic. Rodolfo Giovanni Celis López
Vocal:	Licda. Miriam Lily Rivera Álvarez

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).

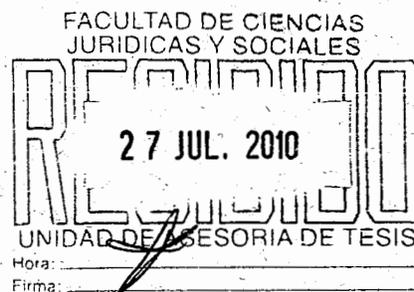
Licenciado Sandro Jair Matias López

Abogado y Notario



Guatemala, 22 de junio de 2010

Licenciado
Marco Tulio Castillo Lutín
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su Despacho.



Licenciado Castillo Lutín:

Como Asesor de tesis de la bachiller Gloria Otilia Pérez Rivera, de conformidad con el nombramiento emitido de fecha dieciséis de mayo del año dos mil ocho, en la elaboración del trabajo titulado: **"ANÁLISIS JURÍDICO Y DOCTRINARIO DEL COBRO INDEBIDO DE LA TASA POR CONSTRUCCIÓN QUE REALIZAN LAS ALCALDÍAS MUNICIPALES DE GUATEMALA"**; me complace manifestarle que:

1. El trabajo analiza un contenido científico, donde establece los supuestos legales que permiten establecer la tipificación del cobro indebido que realizan las municipalidades; además examina jurídica y doctrinariamente el cobro ilegal de una tasa de autorización de construcción.
2. Los métodos y técnicas que se emplearon para la realización del trabajo de tesis fueron acordes y de utilidad para el desarrollo de la misma. Se utilizó el método analítico, con el que se determinó el porcentaje cobrado por licencia de construcción de las municipalidades; el sintético, se encargó de establecer la forma y requisitos que solicitan las municipalidades para otorgar el permiso de construcción; el inductivo, indicó la incidencia del cobro ilegal; y el deductivo, se utilizó para el análisis de la normativa vigente en el país relacionada con el tema.
3. Los objetivos se alcanzaron al establecer los elementos típicos, antijurídicos y culpables que debieren informar sobre las tasas que cobran las alcaldías son por la prestación de un servicio directo, en el caso de las licencias de construcción es una autorización y el cobro es un impuesto porque no se trata de un servicio que se preste a los vecinos. Las técnicas utilizadas fueron la bibliográfica y

LIC. SANDRO JAIR MATIAS LOPEZ
ABOGADO Y NOTARIO
COLEGIADO 6,608

Licenciado Sandro Jair Matías López

Abogado y Notario



- documental, las cuales contribuyeron a obtener el material bibliográfico suficiente y actual para el desarrollo de la tesis.
4. Las conclusiones, recomendaciones y bibliografía son acordes y se relacionan con el contenido de la tesis. Después de reunirme con la bachiller Gloria Otilia Pérez Rivera, le sugerí varias correcciones a los capítulos, introducción y bibliografía de su trabajo, siempre bajo el respeto de su posición ideológica, y la sustentante estuvo de acuerdo en llevar a cabo las modificaciones.
 5. De manera personal me encargué de guiar a la estudiante bajo los lineamientos de todas las etapas correspondientes al proceso de investigación, aplicando para el efecto las técnicas y métodos apropiados y anteriormente anotados para la resolución de la problemática esbozada, con lo cual se comprueba la hipótesis, que determina la importancia del análisis que la Comisión Legislativa de Asuntos Municipales debe realizar a cada una de las municipalidades del país, para limitar a las alcaldías sobre este cobro indebido que realizan.

El trabajo de tesis, efectivamente reúne los requisitos de carácter legal, por lo cual emito **DICTAMEN FAVORABLE** de conformidad con el cumplimiento de los requisitos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen Público; para su posterior evaluación por el Tribunal Examinador, previo a optar al grado académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Atentamente.


Lic. Sandro Jair Matías López
Asesor de Tesis
Colegiado 6108
9ª. Ave. 13-39, zona 13, Guatemala, C. A.
Tel. 22384102

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, zona 12
Guatemala, C. A.



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

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A) RONY ROCAEL LÓPEZ ROLDÁN, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante GLORIA OTILIA PÉREZ RIVERA, Intitulado: "ANÁLISIS JURÍDICO Y DOCTRINARIO DEL COBRO INDEBIDO DE LA TASA POR CONSTRUCCIÓN QUE REALIZAN LAS ALCALDÍAS MUNICIPALES DE GUATEMALA".

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. MARCO TULLIO CASTILLO LUTÍN
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS



cc. Unidad de Tesis
MTCL/sllh.



Lic. Rony Rocaél López Roldán
ABOGADO Y NOTARIO



Guatemala 18 de octubre de 2010

Señor
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Licenciado Marco Tulio Castillo Lutín
Su despacho.



Estimado Licenciado Castillo Lutín:

De conformidad con el oficio emitido por la Unidad de Asesoría de Tesis, me permito informarle que revisé el trabajo de tesis de la bachiller Gloria Otilia Pérez Rivera, intitulado: **"ANÁLISIS JURÍDICO Y DOCTRINARIO DEL COBRO INDEBIDO DE LA TASA POR CONSTRUCCIÓN QUE REALIZAN LAS ALCALDÍAS MUNICIPALES DE GUATEMALA"**. Me es grato hacer de su conocimiento:

1. La tesis abarca un amplio contenido técnico y científico relacionado con la importancia de investigar los cobros indebidos que realizan las municipalidades de Guatemala.
2. Los métodos utilizados fueron los siguientes: analítico, que estableció el cobro inconstitucional que las 333 municipalidades realizan en concepto de tasa de construcción; el sintético, estableció la importancia de un cobro de tasas y contribuciones equitativas y justas; el inductivo, determinó la descentralización de las municipalidades y el deductivo, señaló la certeza jurídica de los cobros de las tasas municipales.
3. Para desarrollar la tesis fueron utilizadas las técnicas de fichas bibliográficas y la documental, con las cuales se logró obtener la información doctrinaria y legal actualizada.
4. La redacción utilizada es la adecuada y el tema es abordado de una forma sistemática, de fácil comprensión y didáctica, abarcando antecedentes, definiciones y doctrina.
5. La tesis contribuye científicamente a la sociedad guatemalteca y señala como las municipalidades del país realizan el cobro ilegal de una tasa de autorización de construcción.



Lic. Rony Rocael López Roldán
ABOGADO Y NOTARIO



6. Las conclusiones y las recomendaciones se relacionan entre sí y con los capítulos de la tesis. Al trabajo de tesis se le hicieron algunas enmiendas, las cuales fueron atendidas por la sustentante. La autora aportó al trabajo sus propias opiniones y criterios.
7. Los objetivos formulados establecieron claramente, lo esencial de determinar la importancia de la creación de un Código Tributario Municipal donde, especifiquen los arbitrios y las tasas que se tienen que pagar.
8. La bibliografía empleada es la adecuada y se ajusta perfectamente al análisis del tema investigado. La hipótesis planteada, se comprobó al indicar que es inconstitucional el cobro que realizan las municipalidades por un permiso de construcción.

Es por lo antes mencionado, que considero que el trabajo de tesis llena los requisitos necesarios que establece el Artículo 32 para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, por lo que emito **DICTAMEN FAVORABLE**, para continuar con la tramitación correspondiente, previo a optar al grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.

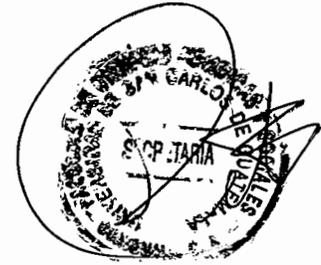
Deferentemente.



Lic. Rony Rocael López Roldán
Revisor de Tesis
Colegiado 5531

21 calle 7-70 zona 1, Torre "d" Tribunales 11°. Nivel. Defensa Pública Penal
Tel. 53349822

Lic. Rony Rocael López Roldán
Abogado y Notario



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, cuatro de mayo del año dos mil once.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante GLORIA OTILIA PÉREZ RIVERA, Titulado ANÁLISIS JURÍDICO Y DOCTRINARIO DEL COBRO INDEBIDO DE LA TASA POR CONSTRUCCIÓN QUE REALIZAN LAS ALCALDÍAS MUNICIPALES DE GUATEMALA. Artículos 31, 33 y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.-

CMCM/sllh.





DEDICATORIA

- A DIOS:** Por su fidelidad, misericordia, su amor, porque me esfuerza, me asiste, me da paz y seguridad. Porque siempre me ayuda a comenzar cada día con una nueva actitud, gratitud, sabiduría y humildad.
- A MI PADRE:** Salvador Enrique Pérez Avalos (Q.E.P.D.), porque aun cuando no tuve oportunidad de compartir con el pues Dios decidió llevárselo cuando a muy temprana edad, se que desde arriba cuida mis pasos y se alegre de mis triunfos, además de ser mi ángel de la guarda.
- A MI MADRE:** Otilia Rivera González, por creer en mi en todo momento, por su dedicación por su esfuerzo, sacrificio, por ser madre y padre a la vez y sobre todo un ejemplo de lucha, perseverancia pero sobre todo de humildad, este logro es mas tuyo que mío.
- A MIS HERMANOS:** José, Salvador, Maritza y Carlos, porque se que aunque no siempre estamos juntos en los momentos mas difíciles puedo contar con ellos..
- A MIS CHIQUITINES:** Lua y Chavita pedacitos de mi corazón, por pintar mi mundo de alegría y esperanza. (Los Amo)
- A MIS TIOS, PRIMOS Y SOBRINOS:** Especialmente a mi tía Rode, Edwin, Sandy y Ever con mucho cariño.



A MIS AMIGOS:

Gracias por su apoyo a: Raquel, Mariela, Amy, Dunia, Billy, Alma, Brenda, Meli, Yaz y con especial cariño a mi amiga de toda la vida: Guise (C. H.) te requiero.

**A MIS COMPAÑEROS:
DE ESTUDIO Y DE
UNIVERSIDAD:**

Pricy, Ivonne, Brendita, July, Carol, Dalia, Misha, Carmen, Erick Quintanilla, Leslie Y con especial cariño a Kimberly y Netito.

**A MI REVISOR
DE TESIS:**

Lic. Rony Rocael López Roldan, por su valiosa colaboración ayuda y por encontrar en el aparte de un gran profesional a un gran amigo.

**A MIS AMIGOS Y
PROFESORES:**

Lic. Omar Barrios, Lic. Luis Efraín Guzmán, Lic. Luis Felipe Lepe, Licda.. Jennifer Nowell, Licda. Etelvina Fuentes Universidad de San Carlos de Guatemala, por abrirme sus puertas y hacerme ver la vida como una lucha constante.

**A MI QUERIDA
FACULTAD DE:**

Ciencias Jurídicas y Sociales, a quien prometo siempre defender y honrar con principios, valores y sobre todo ética.

A LA GLORIOSA:

Universidad de San Carlos de Guatemala, Tricentenario, Única y a todos los hombres y mujeres que han entregado su vida por un ideal en beneficio del prójimo

ÍNDICE



Introducción.....	i
-------------------	---

CAPÍTULO I

1. Derecho tributario.....	1
1.1. Definición.....	2
1.2. Ubicación del derecho tributario.....	5
1.3. División del derecho tributario.....	6
1.4. La relación jurídica tributaria.....	7
1.4.1. La concepción intersubjetiva del fenómeno tributario.....	8
1.4.2. Contenido de la relación jurídica tributaria.....	8
1.4.3. La obligación tributaria.....	10
1.5. Fuentes del derecho tributario.....	10
1.6. Los sujetos tributarios.....	13
1.6.1. Sujetos activos.....	13
1.6.2. Sujetos pasivos.....	14

CAPÍTULO II

2. Los tributos.....	17
2.1. Concepto.....	17
2.2. Los fines de los tributos.....	19
2.3. La fuente formal del tributo.....	24



2.4. Clasificación de los tributos.....	28
2.4.1. Los criterios básicos de distinción.....	28
2.5. El impuesto.....	32
2.5.1. La tasa.....	32
2.5.2. La contribución especial.....	36
2.6. Clasificación.....	38

CAPÍTULO III

3. Principio de capacidad de pago.....	43
3.1. Concepto.....	44
3.2. La capacidad contributiva.....	47
3.3. El principio de capacidad contributiva.....	48

CAPÍTULO IV

4. La administración de las municipalidades.....	61
4.1. El municipio.....	62
4.2. Función pública.....	72
4.3. Obra pública.....	73
4.4. Servicio público.....	74
4.5. El cobro indebido de la tasa por construcción que realizan las alcaldías municipales de Guatemala.....	74
4.5.1. Cobros ilegales por licencias de construcción.....	78



CONCLUSIONES.....	83
RECOMENDACIONES.....	85
BIBLIOGRAFÍA.....	87

INTRODUCCIÓN



La municipalidad tiene como atribución primordial la prestación y administración de los servicios públicos de las poblaciones bajo su jurisdicción territorial, básicamente sin perseguir fines lucrativos, y por lo tanto, tiene competencia para establecerlos, mantenerlos, mejorarlos, regularlos, garantizando su funcionamiento eficiente, seguro, continuo, cómodo e higiénico a los habitantes y beneficiarios de dichas poblaciones, y en su caso, la determinación y cobro de tasas y contribuciones equitativas y justas, según lo establece el Código Municipal.

Actualmente las municipalidades de Guatemala cobran por extender o autorizar una licencia de construcción lo cual es ilegal.

La hipótesis que se presenta es que sólo el Congreso de la República de Guatemala está facultado para decretar impuestos, pero las municipalidades siguen cobrando la tasa por construcción en base a un reglamento municipal..

El objetivo de este informe es analizar las funciones de las municipalidades del país y si tienen o no la facultad para cobrar tasas o arbitrios fuera de los establecidos por el Código Municipal, además de analizar la sentencia de la Corte de Constitucionalidad que declara ilegal e inconstitucional el cobro de la tasa por construcción.



La tesis se encuentra dividida en cuatro capítulos, el primero, trata del derecho tributario, definición, ubicación, fuentes y los sujetos; el segundo, establece los tributos, concepto, fines y los impuestos; el tercero, indica el principio de capacidad de pago, el concepto y la capacidad contributiva; y el cuarto, determina la administración de las municipalidades, y el análisis del cobro indebido que realizan.

Se utilizaron los siguientes métodos para la elaboración de la tesis: el inductivo, estableció la importancia del derecho tributario; el deductivo, indicó la forma de tributar en el país, y el analítico estableció la importancia de investigar el cobro indebido que realizan las municipalidades.

La técnica empleada fue la de fichas bibliográficas con las que se recopilaron los datos, ideas, conceptos, resúmenes para ser utilizados en el análisis y desarrollo de cada uno de los capítulos de la investigación.

Aun con la sentencia de la Corte de Constitucionalidad, las municipalidades siguen cobrando el permiso de una licencia de construcción, basadas en reglamentos que ellas mismas emiten para poder realizar cobros arbitrarios e ilegales, por lo que se debe frenar este abuso.

CAPÍTULO I



1. Derecho tributario

En Guatemala cada uno de los ciudadanos que trabaja tributan al Estado, para que luego el Gobierno distribuya el dinero en las diferentes entidades públicas para su funcionamiento.

Es también conocido como derecho fiscal y es una rama del derecho público que estudia las normas jurídicas a través de las cuales el Estado ejerce su poder tributario, con el propósito de obtener de los particulares ingresos que sirvan para sufragar el gasto público en aras de la consecución del bien común.

La actividad financiera estatal procura la obtención de recursos, denominada recaudación fiscal y los aplica en la realización de gastos y afectación de erogaciones públicas.

El derecho tributario estudia lo relacionado a la facultad de crear tributos e imponerlos a las personas sometidas a las leyes guatemaltecas y a percibirlos.

El Artículo 239 de la Constitución Política de la República, indica: "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;
- b) Las exenciones;
- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d) La base imponible y el tipo impositivo;
- f) Las infracciones y sanciones tributarias”.

El considerando dos del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, indica: “Que de conformidad con el Artículo 239 de la Constitución Política de la República, es potestad exclusiva del Congreso de la República determinar las bases de recaudación de los tributos y lo relativo a la fijación de la base imponible y el tipo impositivo”.

1.1. Definición

El autor Sainz de Bujanda, define al derecho tributario como: “La rama del derecho que estudia las normas materiales que establecen el tributo así como el conjunto de potestades que tiene la administración para la aplicación de éstos”.¹

¹ Bujanda, Sainz. **Manual de derecho tributario**. Pág. 16.



Al referirse a las normas materiales estudiadas por el derecho tributario, indica la organización administrativa y distributiva, que realiza el Gobierno de Guatemala en el presupuesto que le otorga a cada una de las entidades públicas.

El autor Dino Jarach, define el derecho tributario como: “El que tiene por objeto de estudio el ordenamiento jurídico que regula el establecimiento y la recaudación de los tributos”.²

Determina la forma de cobro a través del salario que percibe la persona.

El citado autor señala que: “Los tributos es el recurso más importante, ya que éstos son como aquella prestación pecuniaria impuesta que tiene por objeto asegurar al ente público los medios necesarios para la financiación de los servicios públicos”.³

Es de suma importancia la recaudación de los impuestos ya que estos determinan el funcionamiento de las instituciones públicas y del personal que labora en ellas.

En el derecho tributario hay 2 partes:

- El derecho tributario material. Se refiere a las normas que regulan el establecimiento de tributos y sus elementos esenciales.

² Jarach, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**. Pág. 221

³ **Ibid.** Pág. 222.



El derecho tributario material abarca la legislación que regula la forma de recaudación, procedimiento y el monto; asimismo, la ley explica como se distribuyen todos los impuestos.

- El derecho tributario formal. Se refiere a los procedimientos administrativos de aplicación de los tributos.

Comprende la misión e inspección del tributo, para el funcionamiento administrativo.

El autor Erick Gustavo Santiago de León, define derecho tributario como: “El conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos”.⁴

El derecho tributario no es de esas disciplinas en que existe duda y discusión sobre cuál es su instituto jurídico central. Es decir, no se plantean discusiones tales como la que ha dividido a la doctrina del derecho mercantil entre sí es el acto de comercio o la empresa el instituto central de la disciplina.

El autor Dino, señala que: “En derecho tributario es, pues, claro que el instituto central es el tributo. El estudio de su fundamento y de su concepto es esencial para saber si estamos fuera o dentro del derecho tributario”.⁵

⁴ Santiago de León, Erick Gustavo. **Derecho tributario**. Pág. 1

⁵ Jarach. **Ob. Cit.** Pág. 223.



El citado autor se centra en el tributo, la forma de recaudarlo y la manera de distribuirlo.

El autor Ramón Valdés Costa, señala que el derecho tributario es: “También llamado derecho impositivo o derecho fiscal, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos”.⁶

Para el citado autor, el derecho tributario comprende dos partes, siendo éstas:

- “Parte General: Donde están comprendidas las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos, es la parte teóricamente más importante porque en ella están comprendidos aquellos principios de los cuales no se puede prescindir en los estados de derecho para lograr que la coacción que significa el tributo esté regulada en forma tal que imposibilite su arbitrariedad. (Ejemplo: Código Tributario)
- Parte Especial: Donde están comprendidas las disposiciones específicas sobre los distintos tributos que integran el sistema tributario. (Ejemplo: Ley del IVA, Ley del ISR, etc.) Sistema tributario es el conjunto de tributos de cada país”.⁷

1.2. Ubicación del derecho tributario

Por la analogía que tiene el derecho tributario con la distribución, recaudación y

⁶ Valdés Costa, Ramón. **Curso de derecho tributario**. Pág. 157.

⁷ **Ibid.** Pág. 158.



organización de los tributos ante las relaciones entre las personas y las entidades encuentra en la línea del derecho público.

El derecho público comprende el derecho financiero, éste comprende el derecho tributario o derecho fiscal que es la disciplina jurídica independiente, la parte de la actividad financiera vinculada con la aplicación y recaudación de los recursos.

El autor Dino Jarach, señala que a la ubicación del derecho tributario se le puede definir como: “El conjunto de normas y principios del derecho que atañen a los tributos, y especialmente a los impuestos”.⁸

1.3. División del derecho tributario

Para efectos del estudio del derecho tributario, es necesario que se divida, quedando por ramas de la siguiente manera:

- Derecho tributario constitucional: Delimita el ejercicio del poder estatal y distribuye las facultades que de él emanan entre los diferentes niveles y organismos de la organización estatal.

- Derecho tributario sustantivo o material: Lo componen el conjunto de normas que definen los supuestos de las obligaciones tributarias y los sujetos, desde una concepción de la obligación similar a la del derecho privado.

⁸ Jarach. **Ob. Cit.** Pág. 225.



- Derecho penal tributario: Es el conjunto de normas que definen las infracciones tributarias.
- Derecho tributario internacional: Conformado por los acuerdos en los cuales la nación es parte a efectos de evitar la doble imposición y asegurar la colaboración de los fiscos para detectar evasiones.

1.4. La relación jurídica tributaria

El Artículo 14 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, indica: “El 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”.

La relación jurídica tributaria, se determina mediante:

- La concepción intersubjetiva del fenómeno tributario.



- Contenido de la relación jurídica tributaria.
- La obligación tributaria.

Las cuales son explicadas a continuación:

1.4.1. La concepción intersubjetiva del fenómeno tributario

La relación jurídica tributaria se refiere a una pluralidad de relaciones que se desenvuelven entre administración y los particulares, como consecuencia de la aplicación de las normas reguladoras de un tributo.

1.4.2. Contenido de la relación jurídica tributaria

En sentido estricto se concibe como una relación obligacional, cuyo núcleo abarcaría solamente:

- El derecho al crédito tributario por parte del ente público.
- La obligación por parte del contribuyente.

Sin embargo, esta relación es un sistema complejo que está integrado por una pluralidad de relaciones o vínculos.



Determinando los vínculos que existen del lado de los contribuyentes, éstos pueden ser:

- Obligación principal, es decir, pagar una suma de dinero a título de tributo.
- Otras obligaciones de contenido patrimonial pero que tienen una finalidad distinta a la de obligación principal.
- Lado particular de las obligaciones accesorias sin contenido patrimonial, también llamadas deberes tributarios; por ejemplo: deber de hacer la declaración, someterse a inspecciones, deber de llevar la contabilidad.

Y determinando los vínculos para la administración, pueden ser:

- Del lado de la administración surgen derechos, los que son llamados derechos de crédito; es decir, percibir una cantidad de dinero en concepto de tributo.
- Surgen potestades administrativas de liquidación, inspección y recaudación.
- También hay deberes para la administración: devolver los ingresos realizados indebidamente y responder a las consultas de los particulares.

Para el autor Sainz Bujanda, la relación jurídica tributaria es: "Una relación compleja no limitada a una relación obligacional sino que se aplica a un conjunto de vínculos



jurídicos tributarios”.⁹

La relación jurídica tributaria es la analogía entre los sujetos que intervienen y el proceso de recaudación de los impuestos hasta su distribución.

1.4.3. La obligación tributaria

Es toda obligación establecida por la ley de entregar al ente público una suma de dinero a título de tributo.

1.5. Fuentes del derecho tributario

El Artículo 2 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, regula que: “Son fuentes de ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía:

1. Las disposiciones constitucionales.
2. Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley.
3. Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo”.

El autor Erick Gustavo Santiago de León, señala que las fuentes del derecho tributario son: “Aquellos vehículos a través de los cuales pueden insertarse normas jurídicas en el

⁹ Bujanda, Sainz. **Ob. Cit.** Pág. 89.



sistema, produciendo diversos efectos en el mismo. Así, a través de dichas fuentes se introducen normas tributarias para:

- a) Normar situaciones antes no reguladas
- b) Derogar normas tributarias existentes sin reemplazarlas.
- c) Subsistir normas tributarias existentes”.¹⁰

Para el citado autor, las fuentes del derecho tributario, son las siguientes:

- a. “La Constitución: Es un medio generador fundamental de normas financieras. Las constituciones en los estados de derecho contienen principios generales, básicos y disposiciones reguladoras de la materia financiera.
- b. La ley: En sentido formal, es la manifestación de voluntad del Estado, emitida por los órganos a los que la Constitución confía la tarea legislativa y es la fuente inmediata de mayor importancia en el derecho financiero. Según el principio de legalidad financiera todos los ingresos y los gastos estatales deben ser dispuestos o autorizados por el organismo legislativo. Las leyes no pueden, por otra parte, vulnerar los principios básicos establecidos en la Constitución, ya que éstos tienen carácter de preeminencia sobre la facultad legislativa de dictar leyes. En consecuencia, si el legislador de alguna manera dejase de respetar tales

¹⁰ Santiago de León. **Ob. Cit.** Pág. 39.



principios constitucionales, el poder judicial tienen la facultad de declarar inválidas dichas leyes.

- c. El Decreto – Ley: La facultad de sancionar leyes es exclusiva del poder legislativo y no resulta admisible la delegación en el poder ejecutivo en épocas de normalidad constitucional.

- d. El reglamento: Son las disposiciones emanadas del poder ejecutivo que regulan la ejecución de las leyes, el ejercicio de las facultades propias y la organización y funcionamiento de la administración en general. En derecho financiero y especialmente en derecho tributario, el reglamento tiene importancia como creador de normas jurídicas. Esto significa que el reglamento contiene también normas jurídicas aun cuando no emane del poder legislativo sino del poder ejecutivo. La producción de normas jurídicas no constituye una facultad exclusiva del poder legislativo, sino tan sólo su facultad normal, incluso suele suceder que determinadas leyes impositivas condicionen su vigencia a la reglamentación del poder ejecutivo.

- e. Los tratados internacionales: En virtud del creciente auge del derecho tributario internacional, los tratados internacionales han adquirido extraordinaria importancia. Los problemas de la doble imposición internacional pueden ser solucionados únicamente mediante convenciones entre los países. Se discute si los tratados internacionales son fuente directa o indirecta del derecho financiero.



Se dice que constituyen una fuente indirecta porque su validez depende de una ley nacional aprobatoria.

- f. Otras fuentes: Pueden considerarse los acuerdos o convenciones internas que se celebran en los países de organización federal entre las diversas entidades con orden financiero. También otras fuentes podemos mencionar la doctrina, la jurisprudencia, los usos y costumbre y los principios generales del derecho”.¹¹

1.6. Los sujetos tributarios

Son los entes y personas encargadas de cumplir la obligación tributaria, la cual consiste en que el sujeto activo (Estado) crea el tributo, para que el sujeto pasivo (contribuyente) pague. Entre éstos, se encuentran:

1.6.1. Sujetos activos

El Artículo 17 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, regula: “Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado, el ente público acreedor del tributo”.

Sólo puede serlo un ente público, entre éstos se encuentran:

¹¹ *Ibid.* Pág. 41.



- El Estado
- Las municipalidades

Los caracteres fundamentales del sujeto activo pueden ser:

- El ente público que ha creado el tributo,
- Ha de ser determinado por la ley.

1.6.2. Sujetos pasivos

El Artículo 18 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, indica: “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”.

Los sujetos pasivos también son llamados deudores y obligados.

Es el obligado al cumplimiento de la prestación tributaria frente al acreedor tributario, también recibe el nombre de sujeto pasivo. El deudor tributario es el titular de un deber de prestación que se contrapone al derecho de crédito del acreedor tributario.



- **Sustitutos:** Es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal
- **Responsables solidarios:** Es aquella persona que asume una obligación de un tercero en forma voluntaria o por imposición de ley.
- **Contribuyentes:** Es aquella persona física o jurídica con derechos y obligaciones, frente a un ente público, derivados de los tributos.

El contribuyente, es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo. Como es el realizador del hecho imponible, es un deudor a título propio.

El contribuyente es aquel sujeto que realiza o respecto del cual se realiza el hecho previsto en la hipótesis de incidencia y que producto de la incidencia devendrá en hecho imponible. La hipótesis de incidencia describe los atributos que el sujeto debe tener para calificar como contribuyente. En el caso de los impuestos, es el que ostenta la manifestación de riqueza; en las tasas, el que se beneficia directamente con un servicio público; en las contribuciones, el que se beneficia indirectamente con alguna obra pública.

En cambio, el sustituto, es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible, que sin embargo y por disposición de la ley ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazando a este último de la relación jurídica tributaria.



El derecho tributario es aplicado en Guatemala por el Estado para imponer, modificar o suprimir en virtud de la ley, obligaciones de pago.

El impuesto o tributo recaudado es utilizado para el mejoramiento de las instituciones públicas, así como también para el pago de los funcionarios y empleados que trabajan en estas entidades.

De acuerdo al Artículo 17 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, los sujetos activos sólo pueden ser: el Estado y las municipalidades, los cuales imponen una recaudación que se encuentre basada en la ley.

La recaudación que impone el Estado es a través de los tributos; mientras que las municipalidades es por medio de tasas y arbitrios.

El derecho tributario cumple la función de exigir a los ciudadanos el tributo correspondiente en base al sueldo devengado; como también cumple con la función de distribuir el capital a las diferentes entidades públicas para que presten el debido servicio; lo que lamentablemente sucede en Guatemala es la mala distribución y gasto del presupuesto que se le asigna a cada uno de los ministerios; razón por la cual el país se encuentra en una reprobable situación de salud, educación, infraestructura, pobreza, desnutrición, etc.

CAPÍTULO II



2. Los tributos

El Artículo 9 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, indica que: "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".

Los tributos son ingresos públicos de derecho público, que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente, exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la ley vincula el deber de contribuir.

El fin primordial de los tributos es el de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público, sin perjuicio de su posible vinculación a otros fines.

2.1. Concepto

"Los impuestos son tributos exigidos sin contraprestación. Esta expresión tiene que ser entendida en el sentido jurídico y tributario ya expuesto y no en el sentido que se usa el vocablo contraprestación, en el derecho contractual privado o en el sentido puramente



económico del término”.¹²

El citado autor determina que los impuestos son: “La prestación que exige el Estado o ente público en ejercicio de su poder de imperio”.¹³

El autor Héctor Villegas, señala que tributos son: “Las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”.¹⁴

El autor Sainz Bujanda, analiza los aspectos principales del concepto de tributo, y ofrece una definición más amplia: “Tributo es la prestación coactiva, establecida unilateralmente por el Estado u otro ente público, normalmente pecuniaria, que se exige, en uso del poder atribuido y limitado por la Constitución y las leyes, de quienes a éstas están sometidos en virtud de un deber de solidaridad social.

Se trata de prestaciones que tienen como finalidad fundamental la satisfacción de necesidades públicas, por lo que no constituyen la sanción de un acto ilícito, que se establecen u organizan en conexión con presupuestos de hecho previstos en forma general y que se hacen efectivas normalmente mediante el desarrollo de la actividad financiera administrativa”.¹⁵

¹² Martín, José María. **Derecho tributario**. Pág. 38

¹³ **Ibid.** Pág. 39.

¹⁴ Villegas, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Pág. 67.

¹⁵ Bujanda, Sainz. **Compendio de normas financieras y tributarias. Parte general**. Pág. 34.



Es la prestación onerosa que el Estado exige a los ciudadanos por medio de impuestos, tasas y arbitrios, para que las organizaciones del Estado desarrollen sus diferentes funciones.

2.2. Los fines de los tributos

El Artículo 9 del Código Tributario, indica que: “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”.

La finalidad básica que fundamenta la imposición de tributos es la de obtener ingresos, que es igual a la finalidad recaudatoria. En ese sentido, se ha considerado que la presencia de esta finalidad constituye un rasgo esencial en la propia definición del tributo.

La doctrina moderna reconoce ampliamente que los tributos, sobre todo con el advenimiento de las teorías sobre la intervención del Estado en la economía; atienden no sólo a la finalidad recaudatoria sino a otras finalidades no recaudatorias o, como se les suele llamar, extrafiscales.

De hecho, es raro encontrar actualmente figuras tributarias en que el elemento fiscal y el extrafiscal no aparezcan en una u otra medida entremezclados.



A efectos clasificatorios, se identifican las finalidades extrafiscales de los tributos en las siguientes categorías:

- a. **Redistributivas:** Atribuyen al sistema tributario la función de influir en la relación comparativa de las situaciones patrimoniales de los individuos, de modo que ésta resulte modificada al observar las situaciones antes y después de la aplicación del tributo.

En esta modalidad de uso extrafiscal del tributo, la finalidad extrafiscal suele moverse en el mismo sentido que la finalidad recaudatoria, en el sentido de que con el requerimiento del tributo se satisfacen ambas finalidades.

- b. **Promoción de comportamientos:** Atribuyen al sistema tributario la función de orientar los comportamientos de los contribuyentes en un sentido que no se seguiría, o se seguiría en menor intensidad, en ausencia del tributo.

Esta función modernamente se liga a comportamientos de carácter económico, de modo que se busca alterar las decisiones económicas de los contribuyentes en relación a cómo resultarían del mero juego de mercado.

Así, con la técnica promocional del derecho, se alientan los comportamientos queridos mediante la concesión de tratos tributarios favorables.



Ejemplo de ello, los diversos regímenes de incentivo fiscal que buscan promover la inversión en general, sea la inversión en determinadas actividades de turismo, exportaciones no tradicionales, etc.

Esta modalidad de uso extrafiscal del tributo se encuentra con una cierta relación de contradicción entre la finalidad extrafiscal y la recaudatoria: la exención disminuye la recaudación al tiempo que intenta maximizar la consecución del fin extrafiscal.

- c. Disuasión de comportamientos: Con la técnica del agravamiento del trato tributario, se encomienda al sistema tributario la función de disuadir ciertos comportamientos, también normalmente de carácter económico.

En algunos casos, el comportamiento a disuadir es distinto del previsto en el hecho generador y; por tanto, no hay relación de contradicción entre el fin extrafiscal y el fin recaudatorio.

En el caso de que, a través de un agravamiento de la presión fiscal, se busca reducir el poder adquisitivo de los ciudadanos a fin de disuadir los comportamientos que presionan hacia la inflación.

En otros casos, el comportamiento a disuadir es, precisamente, el comportamiento previsto en el hecho generador. Se está ante las figuras



típicamente disuasorias, en que la característica central es que el fin fiscal y el recaudatorio y el extrafiscal están en relación de contradicción.

La doctrina suele decir que se da, entre ambas finalidades, una relación de eficacia inversamente proporcional: entre más se recaude, menos se alcanzará el fin extrafiscal, y viceversa.

De este modo, lo que se busca no es, como es normal, que se verifique el hecho generador sino, por el contrario, que no se verifique, pues se considera que ese hecho es un comportamiento que se quiere evitar.

Ejemplos típicos lo constituyen los modernos impuestos anti-contaminación, que elevan comportamientos contaminantes a hechos generadores, o los impuestos que intentan disuadir la infrautilización de los recursos, que elevan a hecho generador comportamientos que denotan dicha infrautilización.

En tales casos, se dice que se intenta evitar la provocación de costos sociales y, en caso de que se generen finalmente, internalizarlos.

El autor José María Martín, define que: “La finalidad básica de los tributos es la que le da su fundamento, es la satisfacción de necesidades públicas. La necesidad pública se define como un fin público cuya satisfacción requiere recursos monetarios. También es necesario apuntar que lo público de un fin no viene determinado por la naturaleza del ente que lo hace suyo, sino por su contenido material.



En efecto, un fin es público en tanto existe un acuerdo social, manifestado a través de los mecanismos formales de producción del derecho, acerca de su importancia para la colectividad como un todo o para alguno de sus sectores, trascendiendo los intereses o fines subjetivos de tal o cual individuo”.¹⁶

La noción costo social viene de la economía y es utilizada por los economistas para referirse a aquellos costos que provoca un agente económico y que el mercado es idóneo para cobrárselos.

Es un típico caso de fallo del mercado, que sólo puede resolverse mediante la intervención pública.

En este planteamiento, el fin recaudatorio ya no aparece como la finalidad básica del tributo, sino tan sólo como una finalidad intermedia, instrumental respecto de la satisfacción de necesidades públicas. Si bien, en la generalidad de los casos, aparece dicho fin recaudatorio como paso intermedio en el procedimiento de satisfacción de dichas necesidades, esto no se da necesariamente. En ese sentido, la actividad financiera no sólo puede desarrollarse a través de su iter típico, consistente en recaudar para financiar el presupuesto, que luego se procede a aprobar y ejecutar por la vía del gasto público, sino que puede desarrollarse por procedimientos diversos, en que se da una conexión directa entre la medida puramente tributaria y la necesidad pública a satisfacer.

¹⁶ Martín. *Ob. Cit.* Pag. 56.



Este razonamiento permite resolver el problema de la naturaleza tributaria o no de las figuras disuasorias. En tanto en éstas no aparezca como finalidad básica la disuasión del comportamiento, sino que ésta sólo sea un medio para evitar la provocación de necesidades públicas y, por tanto, para contribuir a ahorrar eventuales erogaciones de gasto público, puede mantenerse su naturaleza tributaria.

En cambio, si el fin es disuadir o impedir un comportamiento con independencia de la necesidad pública que podría generar y de la intensidad de ésta, se encuentra con una figura no tributaria o, al menos, con un uso indebido y hasta inconstitucional del poder tributario del ente público.

El autor Manuel Rachadell, indica que: “Es casualmente la conexión entre tributo y necesidad pública lo que diferencia al tributo de lo que son multas o sanciones por actividades ilícitas, cuya finalidad básica sería intimidar y castigar en relación con un determinado comportamiento. Así, el tributo no constituye nunca la sanción de un comportamiento ilícito”.¹⁷

2.3. La fuente formal del tributo

El Artículo 15 segundo párrafo del Código Tributario, regula que: “Los tributos, cualesquiera que sea su naturaleza, los recargos, los intereses y las multas, en materia tributaria, gozan del derecho general de privilegio sobre todos los bienes del deudor y

¹⁷ Rachadell, Manuel. **La distribución del poder tributario entre los diversos niveles del poder según la Constitución de 1999.** Pág. 4.



tendrán, aun en caso de quiebra o liquidación, prelación para el pago sobre los demás créditos. Constituyen una excepción a esta norma los créditos hipotecarios y prendarios inscritos en el Registro General de la Propiedad, con anterioridad a la fecha en que se le haya notificado al contribuyente la acción del sujeto activo de la obligación tributaria, y los indicados en los numerales 1o. y 2o. del Artículo 392 del Código Procesal Civil y Mercantil”.

El autor Sainz Bujanda señala que: “Otro elemento esencial en el concepto de tributo es que éste constituye una prestación coactiva. Esto no significa otra cosa que el tributo es el objeto de una obligación que se establece sobre la base de la voluntad unilateral del ente público, esto es, sin que exista concurso de voluntades para la programación de los efectos jurídicos.

Por supuesto, esto no significa que el ente público obliga al contribuyente a realizar el hecho generador: es evidente que la voluntad del contribuyente interviene para decidir si realiza o no ese hecho. Lo que se quiere decir es que la voluntad del contribuyente no interviene para diseñar los efectos jurídicos que nacen de la verificación del hecho generador, como sí sucede en las obligaciones de fuente negocial”.¹⁸

El tributo modernamente se enmarca dentro de esquemas preestablecidos en forma general y anterior a su aplicación. Es decir, el tributo es producto de una voluntad unilateral general y no particular, del caso por caso.

¹⁸ Bujanda. **Ob. Cit.** Pág. 47



El autor anteriormente citado, señala que: “Cuando se ubica en el plano del estado democrático de derecho, esa voluntad unilateral general del ente público manifestarse mediante el mecanismo formal que es la ley, en tanto manifestación de voluntad de los representantes populares.

Esto lleva a la exigencia de que el tributo se establezca por ley y, por tanto, se habla de una conexión entre el principio de legalidad y el concepto mismo de tributo”.¹⁹

Lo que explica el autor Sainz es que el tributo es una obligación ex lege; esto es, que nace de la ley, previa interposición de un hecho previsto.

Hay dos tipos de obligaciones que nacen de la ley:

Las que nacen directamente de la ley, sin sujetarla a la verificación de un hecho determinado.

Ex lege: Se hace nacer la obligación previa interposición de un hecho previsto en la ley.

El tributo es una obligación de este tipo y, por ello, el objeto fundamental del estudio del derecho tributario lo constituye el hecho imponible o generador (presupuesto previsto en forma general por el ente).

¹⁹ **ibid.** Pág. 51.



Debe dudarse, no obstante, de la pertinencia de incorporar un principio al cual debe ajustarse el tributo, como es el principio de legalidad, reconocido constitucionalmente al concepto mismo de tributo, y ello porque esta forma de proceder puede llevar a vicios lógicos insalvables: si la aplicación de los principios constitucionales de relevancia tributaria va a depender de que se esté efectivamente ante un tributo, y si el respeto a esos principios forma parte del concepto mismo, entonces nunca podría existir un tributo inconstitucional.

En efecto, bastaría que no se cumpliera con el principio establecido para que no fuera tributo y; al no serlo, no procedería tampoco la aplicación de los principios constitucionales relativos a los tributos.

Por lo tanto, parece más lógico entender que el tributo se caracteriza por su carácter coactivo y general o preestablecido, lo cual, en el estado de derecho y por exigencias constitucionales, debe manifestarse a través de la fuente legal.

2.4. Clasificación de los tributos

La clasificación más tradicional de los tributos es aquella que los divide en impuestos, tasas y contribuciones especiales.

El Artículo 10 del Código Tributario, indica que: “Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras”.



2.4.1. Los criterios básicos de distinción

Esta clasificación tiene que ver con la naturaleza del servicio a financiar. Así, si se trata de servicios cuyos beneficios son indivisibles; esto es, que no se pueden prestar en forma excluyente y no permiten particularizar las ventajas que cada uno deriva individualmente, los recursos que financian tales recursos son impuestos.

El autor Sainz Bujanda, señala que: "Si se trata de servicios divisibles, los recursos financieros respectivos son tasas y, si se trata de servicios parcialmente divisibles y parcialmente indivisibles, deben financiarse parte con impuestos y parte con contribuciones especiales".²⁰

El citado autor manifiesta que: "El impuesto es el aporte, que por una razón de solidaridad social está obligado el individuo a pagarle al Estado, y tiene éste el derecho de exigírselo, para satisfacer necesidades públicas, de carácter indivisible, o sea aquéllas en que el servicio que presta el Estado no es determinable para cada individuo, pudiendo hasta ocurrir que el contribuyente no obtenga beneficio alguno del servicio público; en cambio la tasa es la retribución que se paga por un servicio de carácter público o legal que le prestan, de modo particular, funcionarios públicos u organismos estatales y el servicio público no es indivisible como en el impuesto".²¹

²⁰ **Ibid.** Pág. 53.

²¹ **Ibid.**



Esta posición puede considerarse superada en la moderna doctrina. La decisión de financiar servicios con tasas o con impuestos es una decisión política, que no es jurídicamente vinculada a la naturaleza divisible o no del servicio.

Otra distinción se ha querido ver en el carácter obligatorio presente en el impuesto y ausente en las tasas, y el citado autor expresa que: “La tasa tampoco es general y obligatoria porque sólo han de satisfacerla aquellas personas que requieran el servicio del Estado, y estando en su facultad el requerir o no el servicio estatal no pueden ser compulsados a pagarla”.²²

A lo expuesto anteriormente el citado autor señala que: “Este planteamiento es también defectuoso. En efecto, resulta claro que tampoco en el impuesto la verificación del hecho generador es necesariamente ni siquiera normalmente obligatorio: el Estado no obliga, por ejemplo, a producir renta neta a efectos del Impuesto Sobre la Renta o a vender ciertos productos a efectos del Impuesto Selectivo de Consumo o del Impuesto de Ventas.

Lo obligatorio en el impuesto es el pago del tributo una vez que se ha verificado el hecho generador. Y eso es exactamente lo mismo que ocurre en las tasas.

Más aún, se encuentra más fácilmente con tasas que se exigen por servicios que deben ser consumidos obligatoriamente por el ciudadano en virtud de precisas disposiciones de ley: por ejemplo, en una tasa que se cobra por el servicio prestado para la obtención

²² **Ibid.**



de cédula de identidad. Asimismo, hay servicios que presta el ente público y por los que se cobran tasas independientemente de que el particular haya solicitado voluntariamente la prestación de aquellos. Ejemplo: "Los servicios de alumbrado público, limpieza de las vías públicas, recolección de basura y mantenimiento de parques y zonas verdes, deberán pagarlos los usuarios aunque no demuestren interés en ellos".²³

Se ha sostenido un criterio de distinción, basado en la situación jurídica de en qué consiste una tasa y en qué consiste un impuesto: mientras que la tasa es una carga, el impuesto es una obligación.

En ese sentido, se acude a la vieja distinción entre carga y obligación, consistente en que la primera no obliga al sujeto previendo una sanción para el caso de incumplimiento; sino que tan sólo lo priva de un beneficio o un resultado útil. Así, se sostiene que la tasa es una prestación espontánea, que constituye una condición para obtener una ventaja; el contribuyente no tiene una obligación de pagar sino una carga.

Las consideradas tasas no constituyen cargas sino obligaciones en sentido propio. En esa dirección, se parte de que la diferencia esencial entre carga y obligación, está en que para la primera el comportamiento es necesario simplemente para obtener un resultado útil; mientras que para la segunda el comportamiento es necesario para evitar una sanción.

²³ Ibid.

Esta distinción tampoco se sostiene a la luz del ordenamiento positivo pues si se ha configurado el hecho generador de la tasa, ésta se debe pagar. A ese respecto es de notar que el Código Tributario de la República de Guatemala no indica en ninguno de los Artículos que lo conforman el concepto de tasa y la forma en que se aplica.



La distinción entre estas figuras puede intentarse también a través de dos vías: por una parte, con base en el fundamento de justicia material de una u otra figura; y por otra parte, con base en las características del hecho generador de una u otra.

En cuanto a lo primero, gran parte de la doctrina entiende que mientras el impuesto se basa en un criterio de solidaridad, las otras dos categorías se basan en un criterio de contraprestación o beneficio.

El autor Sainz Bujanda, determina que: “Otra forma que la doctrina ha planteado, es sosteniendo que mientras en el impuesto rige un principio de independencia entre la prestación coactiva y un beneficio obtenido de la actividad estatal, en las tasas y contribuciones especiales rige una relación de interdependencia entre la actividad estatal, las ventajas o servicios que obtiene el contribuyente y dichas prestaciones coactivas”.²⁴

²⁴ Bujanda. **Ob. Cit.** Pág. 89.



2.5. El impuesto

El Artículo 11 del Código Tributario, indica que: “Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”.

El autor Amaro Luciano, determina que: “Los impuestos como tributos exigidos sin contraprestación. Esta expresión debe ser entendida en el sentido jurídico- tributario ya expuesto y no en el sentido que se usa el vocablo contraprestación en el derecho contractual privado o en el sentido puramente económico del término”.²⁵

El citado autor manifiesta que: “Un impuesto a través de lo que no lo sería, el tributo exigido con contraprestación o ligado a una actividad pública. Para atribuirle alguna nota positiva, la doctrina suele ligar el impuesto a hechos generadores que consisten en manifestaciones de capacidad económica”.²⁶ (sic)

2.5.1. La tasa

La tasa aparece como elemento distintivo al ratio, contraprestacional y la presencia de un servicio público o de una actividad estatal o de otro ente público, referida directa y exclusivamente al sujeto pasivo.

²⁵ Luciano, Amaro. **Direiro tributario brasileño**. Pág. 6.

²⁶ **Ibid.**



Ratio es un vocablo reconocido por la Real Academia Española que se utiliza como sinónimo de razón.

El Artículo 72 segundo párrafo del Código Municipal, indica que: “Las tasas y contribuciones deberán ser fijadas atendiendo los costos de operación, mantenimiento y mejoramiento de calidad y cobertura de servicios”.

Si el servicio o actividad debe necesariamente reportarle un beneficio al contribuyente. En ese sentido, ha de subrayarse que lo importante no es tanto que el contribuyente se beneficie cuanto que el servicio se refiera a él.

El autor Dino Jarach, determina que: “La definición de tasa, que la identifica como tributos, cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o la realización de actividades que se refieran, afecten o beneficien a los sujetos pasivos. En ese sentido, la doctrina ha apuntado que lo importante es que el costo implícito en la prestación de un servicio sea provocado por un individuo concreto”.²⁷

El autor anteriormente citado señala que: “La doctrina ha identificado también como un caso de tasa el del tributo que deriva de un hecho generador correspondiente al uso privativo de un bien de dominio público, entendiendo que de la correspondiente concesión se deriva un beneficio directo y excluyente a favor del contribuyente”.²⁸

²⁷ Jarach. Ob. Cit. Pág. 45.

²⁸ Ibid. Pág. 46.



El citado autor define tasa como: “Tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, así como la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo, siempre que concorra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que esos servicios o actividades no sean de solicitud voluntaria para los administrados. La solicitud no será voluntaria cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias o cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.
- b) Que esos servicios o actividades no se presten por el sector privado, independientemente de que la normativa vigente imponga su reserva o no al sector público”.²⁹

El autor Sainz Bujanda, determina varias hipótesis calificadas como tasas, siendo éstas:

- a. “La utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público. Es el primero de los supuestos que tradicionalmente ha dado lugar al pago de una tasa; requiere que los entes públicos titulares de los bienes de dominio público

²⁹ Ibid. Pág. 48.



objeto de utilización concedan con carácter previo una autorización u otra que no sea una concesión”.³⁰

- b. “Respecto de la prestación de servicios o realización de actividades en régimen de derecho público en los términos antes citados y siempre que concurra alguna de las circunstancias reseñadas; significa que la nota que subyace es la coactividad en la prestación del servicio o de la actividad, coactividad que existe cuando el pago de la prestación está vinculado normativamente a la realización de una actividad administrativa o de un servicio público; cuando esos bienes, servicios o actividades se pueden considerar imprescindibles para la vida personal o social; y cuando sea únicamente el sector público el que presta el servicio o realiza la actividad”.³¹

Diferencias entre tasa e impuesto. Siendo ambas figuras parte de las categorías tributarias, el elemento diferenciador hay que buscarlo en la distinta naturaleza del presupuesto de hecho o hecho imponible.

En el impuesto, constituye una manifestación de capacidad económica referida a la persona del obligado y a su esfera de actividad, sin relación alguna con la actividad del ente público, que se refiere a la persona del obligado.

³⁰ Bujanda. **Ob. Cit.** Pág. 147.

³¹ **Ibid.** Pág. 148.



El presupuesto de hecho de la tasa no presenta estructura contributiva; no refleja en modo alguno la capacidad económica de los sujetos pasivos, ya que no constituye una manifestación de fuerza económica; si bien, como tributo que es, a la hora de determinar la cuantía de las tasas se podrán tener en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados al pago.

“Otra característica de la tasa es la exigencia de la actividad administrativa en el hecho imponible de la tasa, no bastando su mera existencia, sino que exige que el servicio o la actividad sean prestados efectivamente”.³²

2.5.2. La contribución especial

Existen una serie de obras y servicios que hace la administración, que persiguen, en principio, un interés colectivo y; por tanto, sus beneficios se difunden en la colectividad sin que sea factible precisar e individualizar a los beneficiarios.

Sin embargo, estas obras, además de que generan un beneficio colectivo, producen un beneficio particular en determinados contribuyentes. Pues bien, la contribución especial busca cuantificar ese beneficio.

Para corresponder a esta razón, normalmente los elementos que deben ser tomados en cuenta a la hora de fijar una contribución especial son:

³² Bujanda. **Ob. Cit.** Pág. 51.



- Costo total de la obra.
- Parte de la obra a financiar con impuestos y parte a financiar con contribuciones especiales.
- Criterio de reparto entre los beneficiarios del porcentaje del costo total a financiar con contribuciones especiales.

La contribución especial tiene un hecho generador que no consiste en la prestación de un servicio exclusivo al particular; sino en la obtención por parte de éste 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 que reportan, al mismo tiempo, beneficios colectivos o difusos.

Diferencia con la tasa, en la contribución especial no se grava la provocación del costo derivado de la previsión del servicio, que puede no involucrar un beneficio para el sujeto pasivo, sino necesariamente un beneficio derivado de la actividad pública.

El autor Sainz Bujanda, define contribuciones especiales como: "Aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo 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".³³

³³ **Ibid.** Pág. 149.



Al igual que ocurre con el impuesto y la tasa, la nota definitoria de las contribuciones especiales está en el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible.

Diferencia con el impuesto, en la contribución especial hay siempre una actividad administrativa.

Distinción con la tasa, en las dos categorías hay una actividad administrativa, pero en las contribuciones especiales su fin principal es la satisfacción de un interés general; mientras que en la tasa la actividad administrativa está motivada por el particular y persigue la solución de problemas individuales.

2.6. Clasificación

Una clasificación usual de los impuestos es la siguiente:

- a. **Directos e indirectos:** De acuerdo con la concepción más extendida, son impuestos directos los que gravan manifestaciones directas de capacidad económica como son la renta y el patrimonio. Los indirectos, en cambio, gravan manifestaciones indirectas de capacidad económica como son la circulación y el consumo de la riqueza.

El autor Sainz de Bujanda, ha planteado que: “Más que de impuestos directos e indirectos, debería hablarse de métodos impositivos directos e indirectos. Así, cuando el Estado le cobra al sujeto pasivo y no le da un derecho de repercusión contra otro sujeto para resarcirse de lo que deba pagarle al Estado, estamos ante



un impuesto directo. En cambio, cuando sí se establece ese derecho de repercusión, estamos ante un impuesto indirecto”.³⁴

Los impuestos directos son los que la norma jurídica tributaria establezca, con la obligación del pago de impuesto a cargo de una determinada persona, sin conceder a ésta un derecho legal a resarcirse, a cargo de otra persona, que no forme parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, de la suma pagada por la primera al ente público acreedor. En estos casos, el tributo es satisfecho efectivamente por la persona a la que el legislador quiere efectivamente someter a gravamen.

Por el contrario, cuando la norma tributaria concede al sujeto pasivo de un impuesto facultades para obtener de otra persona, que no forma parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, el reembolso del impuesto satisfecho por aquélla, se está en presencia de métodos impositivos indirectos. En estos casos, las cuotas impositivas se obtienen de personas distintas a las que el legislador quiere gravar, posibilitando que los contribuyentes exijan a estas últimas el reintegro de las cuotas satisfechas por ellos.

Económicamente, se señalan los siguientes elementos definitorios de los impuestos directos e indirectos: los directos gravan la renta o la tenencia de riqueza. Los impuestos indirectos gravan los usos de la renta. Existe además una

³⁴ **Ibid.** Pág. 48.



tercera categoría que son las cotizaciones sociales, definidas como los impuestos sobre las rentas al trabajo afectadas a gastos sociales.

- b. **Objetivos y subjetivos:** El criterio clasificatorio es aquí el que se tomen en cuenta o no las condiciones personales del sujeto pasivo.

Así, en el ordenamiento guatemalteco, el impuesto territorial es objetivo, mientras que el impuesto sobre la renta es, en buena medida, subjetivo.

Impuestos subjetivos: son aquellos en los que el elemento subjetivo del hecho imponible, las circunstancias personales del sujeto pasivo es tenido en cuenta en el momento de cuantificar el importe de la deuda tributaria.

Impuestos objetivos: son aquellos en los que las circunstancias personales del obligado al pago no son tomadas en consideración en el momento de cuantificar el importe de su deuda.

- c. **Reales y personales:** El impuesto real toma las fuentes distintas de la producción de riqueza y la grava separadamente; el impuesto personal intenta gravar tendencialmente la globalidad de la riqueza.

Como se ve, un impuesto real puede ser subjetivo si, pese a tomar las fuentes distintas de producción de la renta, toma en cuenta las condiciones personales del sujeto pasivo. Así, puede ser calificado el impuesto sobre las utilidades.



Impuestos personales: son aquellos en los que el elemento objetivo del presupuesto de hecho sólo puede concebirse por referencia a una persona determinada; de tal suerte que ésta actúa como elemento constitutivo del propio presupuesto. Son de la expresada naturaleza, los impuestos que recaen sobre la renta global o sobre el patrimonio de una persona física o jurídica individualizada.

Por el contrario, **impuestos reales** son aquellos que se asientan sobre un elemento objetivo, cuya intrínseca naturaleza se determina con independencia del elemento personal de la relación tributaria. El elemento objetivo del presupuesto de hecho es constitutivamente autónomo. Puede ser pensado y, consiguientemente, definido por la norma, sin referencia a ningún sujeto determinado.

- d. **Periódicos e instantáneos:** Los periódicos son aquellos cuyo presupuesto de hecho es una situación que se prolonga (impuesto sobre la renta). El impuesto instantáneo es aquél que se refiere a una situación que se agota en un momento determinado, y el impuesto recae sobre ese acto (impuesto de traspaso de bienes inmuebles).

Una categoría intermedia es la del impuesto instantáneo de declaración periódica. Se trata de aquellos impuestos relativos a operaciones masivas que se gravan en función de cada operación pero que se declaran y pagan periódicamente, comprendiendo así el conjunto de las operaciones individuales realizadas durante un cierto período.



Periódicos: son aquellos impuestos cuyo presupuesto de hecho goza de continuidad en el tiempo, de forma que el legislador se ve obligado a fraccionarlo de tal suerte que a cada fracción resultante asocia una deuda tributaria distinta.

Instantáneos: son aquellos impuestos cuyo presupuesto de hecho se agota, por su propia naturaleza, en un determinado período de tiempo. No quiere decir que su duración haya de ser fugaz, sino que basta con que no se prolongue indefinidamente.

Gracias a los tributos que recauda la Superintendencia de Administración Tributaria SAT, Guatemala puede contar con servicios públicos como seguridad, salud, educación, infraestructura, etc. y con el personal encargado y especializado para el desarrollo de sus funciones.

En cambio las tasas son un pago voluntario de una suma de dinero por un servicio público prestado por las municipalidades por las municipalidades que se encuentran en cada municipio del país.

Guatemala cumple con la labor de recaudación y distribución de los tributos para el funcionamiento de las diferentes entidades públicas y del personal; pero lamentablemente existe una gran deficiencia y abuso por parte de los encargados del manejo del dinero que no permite que las instituciones públicas cumplan sus objetivos que es el bien común.

CAPÍTULO III



3. Principio de capacidad de pago

El principio de capacidad de pago nace de la necesidad de contribuir al gasto público y del principio de igualdad de las cargas públicas. En efecto, es deber de todo ciudadano el contribuir en la medida de sus posibilidades al financiamiento de los gastos en que incurre el Estado; ya que éste necesita de esos recursos para satisfacer las necesidades públicas, lo cual es su razón de ser, primordial y principal motivo de su existencia.

Existe pues, el deber de solidaridad de contribuir al gasto público, sin embargo, no todos están obligados de igual manera cuantitativa, sino que es personal, o sea; se toma en cuenta la situación económica de cada quien.

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

Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.



Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco”.

El Artículo 112 del Código Municipal, Decreto número 12-2002 del Congreso de la República de Guatemala, regula el principio general de capacidad de pago. “El endeudamiento de las municipalidades en ningún caso, deberá exceder su capacidad de pago. Se entenderá por capacidad de pago para cualquier año, el límite máximo entre los recursos ordinarios obtenidos (ingresos propios y transferencias obtenidas en forma permanente) y egresos por concepto de gastos de funcionamiento y servicio de la deuda”.

El principio de capacidad de pago tiene como enfoque, de que se necesita un ingreso total dado y a cada contribuyente se le pide que contribuya según su capacidad de pago; comúnmente asociada con la idea de que los agentes económicos con más ingresos paguen más.

En este sentido, la equidad horizontal requiere que las personas con la misma capacidad de pago paguen lo mismo, y la equidad vertical requiere que las personas con mayor capacidad paguen más.

3.1. Concepto

El autor Joseph Stiglitz, define el principio de capacidad de pago así: “Los impuestos que cada sujeto económico está obligado a pagar han de ser calculados de manera que

a cada uno se le limite en igual grado la posibilidad de satisfacer sus necesidades”



El citado autor también determina que: “El Estado es la forma jurídica que en la época actual han creado los seres humanos para vivir ordenadamente en sociedad, para lo cual determina varios enunciados, siendo éstos.

- a. Para que el Estado cumpla con su cometido deberá desarrollar ciertas funciones que dependerán de las circunstancias históricas que, en cada momento, determinan sus fines. Estos fines afloran con el desarrollo mismo de la vida social, en la que se generan las ideologías que dan sentido a las decisiones políticas del Estado.
- b. El Estado para realizar aquellos cometidos requiere bienes y servicios. Los Estados modernos no toman por la fuerza los bienes que necesitan para ello ni imponen trabajos personales de modo obligatorio sin contraprestación. Ellos adquieren dichos bienes y servicios por un precio en dinero.
- c. Las funciones que desarrollan los Estados contemporáneos se costean (primordialmente) con recursos genuinos. Son aquellos que el Estado recibe sin una contraprestación efectiva y particularizada en un sujeto y que, en principio, no tienen obligación de devolver. El recurso genuino por excelencia y el más importante desde el punto de vista cuantitativo de la recaudación de los ingresos estatales es el impuesto.

³⁵ Stiglitz, Joseph. **La economía del sector público**. Pág. 56.



d. Los fundamentos ético y jurídico del impuesto. Existe el deber moral de contribuir al mantenimiento del Estado porque si los hombres para su subsistencia se han agrupado en organizaciones jurídico - políticas como el Estado, parece natural que concurran al mantenimiento de la organización que han creado. Está implícito en este razonamiento que la creación del Estado obedece a razones de orden, seguridad y bien público de los miembros de la sociedad. Si se logran estos bienes, los mismos hombres que han privilegiado esos valores son los que deben sustentar la organización que han creado”.³⁶

El autor Carlos Sabino señala que: “Una conducta de no colaboración no sería éticamente correcta porque no estaría dirigida a mantener algo que se estima necesario para la vida de todos.

La doctrina coincide en señalar que desde el punto de vista histórico, y a la misma conclusión se arriba si se examina la realidad actual de cada una de las naciones; los impuestos son los instrumentos jurídicos que para aquel fin captan la capacidad económica de los individuos. En este razonamiento, habrá de admitirse que el Estado, a través de los impuestos, transforma el deber ético de concurrencia al mantenimiento del Estado en una obligación jurídica y que, de tal modo, alcanza aquella capacidad económica. La satisfacción de los impuestos es una obligación de justicia que impone la necesidad de contribuir al cumplimiento de los fines del Estado y la subsistencia de la República. La legislación transforma aquel deber moral en una obligación jurídica”.³⁷

³⁶ **Ibid.** Pág. 57.

³⁷ Sabino, Carlos. **Diccionario de economía y finanzas.** Pág. 123.



3.2. La capacidad contributiva

La relación entre el Estado y el individuo. En el caso de los impuestos, importa unir la necesidad del Estado y el derecho de propiedad del individuo, pero sin contraprestación como en el caso de los vínculos contractuales sinalagmáticos, sin que se trate de una liberalidad a favor del Estado como en el supuesto de las donaciones, sin contraprestación o beneficio a favor del contribuyente como en los casos de las tasas y de las contribuciones.

Si se tienen en cuenta las valoraciones políticas, sociales, económicas y jurídicas de las sociedades contemporáneas; se admitirá que, en el caso del impuesto, el único modo en que racional y éticamente puede establecerse ese vínculo en el moderno estado de derecho es a través de la aptitud del individuo, expresada en sus posibilidades económicas, de concurrir al mantenimiento del Estado.

Y esta aptitud se transforma en un puente (vínculo) entre aquella necesidad del Estado y el derecho de propiedad del individuo.

La relación entre el poder de imperio del Estado y el derecho de propiedad del individuo se construye sobre la base de los principios establecidos en la Constitución Política, para garantizar los derechos individuales y que son verdaderas limitaciones a dicho poder del Estado.



3.3. El principio de capacidad contributiva

En las constituciones modernas, según lo señala la opinión de los autores y la doctrina jurisprudencial; se establece, en algunos casos expresamente y, en otros implícitamente; que los tributos deban ser creados por una ley en sentido formal (principio de legalidad), que todos los individuos deben concurrir al mantenimiento del Estado (principio de generalidad); que los impuestos son los tributos que gravan manifestaciones de capacidad económica (principio de capacidad contributiva); que debe darse el mismo tratamiento tributario a quienes se encuentren en las mismas circunstancias y que dichas circunstancias si bien se refieren, fundamentalmente, a la capacidad contributiva, pueden referirse a otros aspectos siempre que sean razonables (principio de igualdad); que el impuesto debe comprender una cuota parte de la base de medición o base imponible (principio de proporcionalidad) y que esa proporción no debe alcanzar una magnitud tal que desnaturalice o haga desaparecer la renta o el patrimonio del individuo (principio de no confiscatoriedad).

La capacidad contributiva como fundamento ético de los impuestos y medida de la imposición. La discusión relativa a la capacidad contributiva muestra aspectos distintos, porque ella admite ser analizada como el fundamento de los impuestos y; asimismo, como un instrumento útil, para establecer la medida en que cada uno debe soportar la carga tributaria o; lo que es lo mismo, el elemento apto para distribuir la carga tributaria.



La capacidad contributiva aparece entonces como la razón que justifica el impuesto y, por las razones señaladas, *todos* los individuos deben contribuir al mantenimiento del Estado. Es el principio de generalidad de los impuestos que obviamente excluye de su cumplimiento a quienes carezcan de capacidad contributiva.

La capacidad contributiva no sólo explica la razón de la concurrencia sino que, además suministra la materia sobre la cual se mide dicha concurrencia.

En algunos casos el legislador determina directamente, en la misma ley, cuál es el monto del impuesto que debe pagarse (impuesto fijo). El legislador, en tal caso fija el monto de la obligación tributaria.

En otros, la mayoría de los casos, el legislador suministra las bases para establecer el monto del tributo, de la siguiente forma:

- Primero proporciona el dato objetivo, la capacidad económica que habrá de alcanzarse con el impuesto a través de la descripción del hecho imponible y,
- En segundo lugar, su cuantificación. Por ejemplo, el monto de las ganancias gravadas por la ley del impuesto.

Para ello habrá que realizar una tarea ardua y compleja que partiendo de los ingresos obtenidos, en los términos de la ley del gravamen, delimite cuáles de ellos son ganancia según el concepto que establece la ley.



Una vez precisado el sentido de la expresión ganancia, se obtendrá la base de medición o base imponible de la obligación tributaria. En estos términos, la base imponible del impuesto no es otra cosa que la cuantificación de la materia imponible, la cuantificación de la capacidad económica alcanzada por el impuesto.

El otro elemento es la alícuota o tasa del impuesto. El legislador, a través de su valoración subjetiva, no sólo aprecia las manifestaciones de capacidad económica para gravarlas, sino que también determina, sobre la base obtenida, cuál es el monto que cada uno debe pagar en concepto de impuesto, cuál es la parte de la materia imponible cuantificada que debe entregarse al Estado en concepto de impuesto.

Esta apreciación que efectúa el legislador, nuevamente evidencia el elemento subjetivo siempre presente en materia tributaria. El legislador no tiene pautas científicas para hacerlo. Él ha escogido determinado hecho porque, a su juicio, demostraba una determinada capacidad económica para concurrir al mantenimiento del Estado.

Ahora bien, valora esa manifestación de capacidad económica y fija la medida de la obligación, lo que cada uno debe pagar, a través de la alícuota del tributo. Sobre la manifestación de capacidad económica se establece la medida en que cada uno concurre al mantenimiento del Estado.

Ese y no otro será el monto que el contribuyente debe pagar al Estado en concepto de impuesto. Para ello, para garantizar el derecho a que no se le exija otra suma de dinero distinta, el principio de legalidad amparará al contribuyente, asegurando los términos de

su concurrencia al mantenimiento del Estado, a través de una ley (principio de legalidad).



Es en virtud de este principio de legalidad que la capacidad contributiva es ahora juridizada y apreciada para describir el hecho imponible y fijar el monto del impuesto y, por tratarse de la capacidad contributiva de un sujeto, éste se transforma en contribuyente. Por ello, desde el punto de vista ético la capacidad contributiva es fundamento del impuesto, pero desde el punto de vista jurídico, además, determina la medida de la obligación tributaria y al sujeto obligado.

A través del principio de legalidad queda plasmado el dato objetivo de la capacidad económica y las apreciaciones subjetivas del legislador.

En definitiva, esta breve consideración permite concretar un concepto ya adelantado, la capacidad contributiva no sólo sustenta el vínculo jurídico de carácter obligatorio entre las necesidades que satisface el Estado y el patrimonio del individuo, sino que también proporciona la materia necesaria para establecer la medida de la obligación.

El principio de capacidad contributiva está inserto en un tema (de carácter político-económico) mucho más amplio, que es el relativo a la distribución de la carga tributaria.

La complejidad de los temas que estudian las finanzas públicas la puso de manifiesto, cuando se destacan sus elementos constitutivos: políticos, económicos, jurídicos y

técnicos. Aun teniendo un amplio y sostenible estudio de las finanzas públicas podrán ser desconocidos.



En definitiva, a través de la apreciación de los distintos elementos constitutivos, es como debe repartirse la carga tributaria entre cada uno de los individuos que tienen la obligación de concurrir al mantenimiento del Estado.

Es sabido además que se enunciaron distintas ideas sobre este punto y que se constituyeron siempre sobre un concepto básico y fundamental del derecho; el principio de igualdad, cuyas raíces más profundas se encuentran en las concepciones religiosas judeocristianas.

Se formularon la teoría del beneficio y de la capacidad de pago (o del sacrificio). Para la primera, los impuestos deben pagarse por el beneficio recibido por las funciones que desempeña el Estado o; más modernamente, por los bienes públicos que brinda el Estado.

En cambio, la teoría de la capacidad de pago, si bien no negó la posibilidad de los beneficios; enfocó la cuestión desde un punto de vista distinto, cuál es la capacidad de pago (y el sacrificio que siempre representa para el sujeto el pago de los impuestos).

La referencia al principio de justicia en materia jurídica, en la mayoría de los casos, significa aludir al principio de igualdad. No cabe ninguna duda que la naturaleza es desigual y que los hombres han agregado a las desigualdades naturales; desigualdades



de carácter social y económico, pero el principio moral y ético siempre deseado es de igualdad.

Si los seres humanos son iguales ante Dios, infinitamente omnipotente pero infinitamente bueno y justo, que a todos trata del mismo modo y juzgará con la misma vara porque cada uno responderá ante Él por lo recibido; desde el punto de vista jurídico el hombre creó el principio de igualdad ante la ley que propone la superación de cualesquiera de aquellas desigualdades.

Así como los hombres son iguales ante Dios, el derecho los hace iguales ante la ley. Y tratándose de una materia tan sensible como la concurrencia de cada uno al mantenimiento del Estado, el principio de igualdad se transforma en el principio de justicia tributaria.

No cabe duda que el pago de un impuesto al afectar la capacidad de pago implica un sacrificio para el sujeto que lo realiza, aunque no sea el sacrificio de un consumo.

En cada momento histórico, las convicciones profundas de la sociedad relativas a los valores políticos, sociales, económicos y jurídicos desempeña un papel trascendente en la materia.

La teoría del beneficio asignará con corrección aquella parte de la recaudación que cubre el costo de los bienes públicos prestados por el Estado; porque los contribuyentes



pagarán los impuestos en la medida del beneficio recibido, pero la suma pagada no contemplará la redistribución.

La teoría se despreocupa de este último aspecto, salvo que se pretenda -como presupuesto de la teoría- que la realidad muestra una adecuada redistribución del ingreso nacional.

En cambio, la teoría de la capacidad de pago, si bien no resuelve (tan ajustadamente como la anterior) el problema de la provisión de bienes públicos; porque muchos individuos no pagarán tributos aunque reciban bienes públicos, enfrenta con ventaja en relación a aquella otra teoría, la cuestión redistributiva.

Los expositores de la teoría de la capacidad de pago siempre mostraron una gran preocupación por establecer elementos que permitieran determinar la capacidad contributiva de cada individuo.

Expresar, de un modo conceptual, sin más aditamentos qué se paga por el beneficio o sacrificio soportado; no aporta datos ciertos para poder concretar dicho beneficio o sacrificio en una magnitud que permita determinar la medida del tributo; porque ambos conceptos son subjetivos ¿quién valora la capacidad de pago? ¿quién valora el beneficio recibido?. Por ello, en la evolución de la teoría de la capacidad contributiva se trató de objetivar elementos ciertos que fueran expresión de la capacidad económica.



En otras palabras, ante la insuficiencia de las simples manifestaciones teóricas, la doctrina buscó exteriorizaciones de la capacidad económica que permitieran medir la concurrencia de cada uno al mantenimiento del Estado.

En el desarrollo de la búsqueda de elementos objetivos existió una coincidencia que, sin lugar a dudas, puede enunciarse como universal.

La doctrina encontró que la capacidad económica global o el poder económico o riqueza total de los individuos para concurrir al mantenimiento del Estado se exterioriza objetivamente en la renta, el patrimonio y el consumo.

Los dos primeros son manifestaciones ciertas y concretas de riqueza. El tercero, constituye una manifestación presunta.

El consenso generalizado de la doctrina hoy es consenso de la legislación universal.

Los impuestos gravan rentas, patrimonios y consumos, porque a través de ellos se exterioriza el bienestar económico de un individuo y en relación a los impuestos que gravan la renta, y sin perjuicio de las limitaciones, también la idea de progresividad tuvo difusión universal y hoy en todas las naciones el impuesto a la renta de las personas físicas (y en Guatemala también de las sucesiones indivisas) es un impuesto con escala progresiva de alícuotas.



Si bien se sostiene que el concepto de capacidad contributiva es vago e impreciso, nadie puede pretender ignorar que con el principio se pretende lograr una distribución justa de la carga tributaria.

En este punto, y teniendo en cuenta que se está en presencia de la institución jurídica impuesto y que la capacidad contributiva constituye la causa fin de esta obligación jurídica; no se puede dejar de señalar que se trata de un principio jurídico indeterminado. Como tal, es susceptible de interpretación jurisdiccional y en definitiva serán los tribunales los que, en cada caso, establecerán si se le ha quebrantado o no.

En el caso de los principios indeterminados de ningún modo puede entenderse que no son susceptibles de determinación en cada caso particular.

La cuestión que se plantea es que su caracterización precisa requiere del análisis de un conjunto de circunstancias que deben ponderarse en el marco del contexto en que se aplica el principio.

En este caso, ese análisis no depende de razones de carácter puramente económico; porque como en toda la actividad financiera del Estado concurren elementos de carácter político, económico, jurídico, administrativo, social y psíquico, que son los que explican cada uno de los fenómenos financieros.



En alusión a esta clase de principios, la Corte Suprema de Justicia, con referencia a uno de ellos, contenidos en el texto de la Constitución Política de la República de Guatemala, sostuvo que:

“La norma constitucional, se refiere al concepto de justicia social, que pertenece, en apreciación del Pleno, a la categoría jurídica de los conceptos jurídicos indeterminados, que, como se sabe, constituye una técnica que utiliza el ordenamiento, cuya concreción debe darse, caso por caso, si es en el terreno jurisdiccional o al llenar de contenido la reglamentación legal bajo el concepto jurídico indeterminado que se ha dejado expuesto. El ordenamiento jurídico ofrece innumerables ejemplos de los conceptos jurídicos indeterminados, por ejemplo: buena fe, la diligencia de un buen padre de familia, el precio justo en la indemnización, etc.

Naturalmente que el criterio de justicia social deberá ser analizado al momento de verificar de qué manera ha regulado la ley los aspectos específicos, a través de normas singulares. Y debe determinar, mediante el análisis de la norma específica en desarrollo del concepto jurídico indeterminado, que se ha respetado el concepto esencial del precepto”.³⁸

La aplicación de conceptos hace referencia en múltiples normas en ella insertadas a conceptos como: bienestar social, utilidad pública, interés colectivo, interés social, y otras similares que connotan de algún modo el estado social de derecho preconizado por su base filosófico-política.

³⁸ Santiago de León. **Ob. Cit.** Pág. 79.



Reafirmar la indefinición, vaguedad, de tales expresiones, significa una apuesta constante y decidida, porque se cumplan los fines del diseño constitucional, para lo que las autoridades administrativas, los operadores judiciales y el legislador deben tener presente la finalidad expuesta, normas que, de ningún modo, pueden entenderse vaciadas de contenidos operativos.

Los conceptos jurídicos indeterminados es un caso de aplicación de la ley, puesto que se trata de subsumir en una categoría legal (configurada, no obstante su imprecisión de límites, con la intención de acotar un supuesto concreto) unas circunstancias reales determinadas; justamente por ello es un proceso reglado, que se agota en el proceso intelectual de comprensión de una realidad, en el sentido de que el concepto legal indeterminado ha pretendido, proceso en el que no interfiere ninguna decisión de voluntad del aplicador, como es lo propio de quien ejercita una potestad discrecional.

Siendo la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados un caso de aplicación e interpretación de la ley que ha creado el concepto; el juez puede fiscalizar tal aplicación, valorando si la solución a que con ella se ha llegado es la única solución justa que la ley permite.

Esta valoración parte de una situación de hecho determinada, la que la prueba le ofrece, pero su estimación jurídica la hace desde el concepto legal y es, por tanto, una aplicación de la ley.



La ciencia económica conoce el concepto de capacidad contributiva, lo contrasta con la realidad legislativa y lo analiza a través de estudios econométricos y matemáticos.

Los modelos econométricos lo confrontan de modo permanente con el conjunto de valoraciones contenidas en el mismo principio y los economistas deben agudizar su ingenio para proponer las variantes necesarias en lo estrictamente técnico; para que la legislación se correlacione con el valor justicia contenida en el principio.

Desde el punto de vista económico pretender que el principio establezca cuánto debe pagarse y cuánto debe pagar cada uno; es pedirle al principio lo que el principio no puede brindar.

Lo que el principio expresa es una aptitud que, en cada caso, el legislador aprecia y encuentra expresada en hechos o circunstancias de carácter económico que la exteriorizan.

El análisis jurídico explica que la capacidad contributiva absoluta constituye el fundamento del impuesto y que el legislador escoge una manifestación de bienestar económico para crear un impuesto,

Capacidad contributiva relativa, es aquella expresión de bienestar económico que el legislador transforma en hecho imponible y sobre su cuantificación determina el monto del impuesto.



Es claro que siempre existe una apreciación subjetiva del legislador, cuando a partir del hallazgo de un dato objetivo que exterioriza el bienestar económico, lo transforma en una obligación jurídica de dar una suma de dinero.

En Guatemala no se respeta la capacidad de pago del ciudadano, además la ley no hace distinción alguna para el cobro de tasas, arbitrios y multas, ni toma en cuenta el salario de cada contribuyente. En todo caso toda persona que se vea afectada por el cobro de alguna tasa o arbitrio y que no sea de acuerdo al principio de capacidad de pago puede apelar ante las autoridades y por los medios o recursos correspondientes.



CAPÍTULO IV

4. La administración de las municipalidades

La municipalidad es el ente del Estado responsable del gobierno del municipio, es una institución autónoma; es decir, no depende del gobierno central. Se encarga de realizar y administrar los servicios que necesita una ciudad o un pueblo.

Una función importante de la municipalidad es la planificación, el control y la evaluación del desarrollo y crecimiento de su territorio.

También se presta especial atención a los aspectos sociales y a buscar contribuir a mejorar la calidad de vida de los vecinos.

Los recursos necesarios para proveer los servicios y realizar obra, la municipalidad los obtiene principalmente del pago de arbitrios, como boleto de ornato, Impuesto Único sobre Inmuebles (IUSI), y tasas que se cobran en algunas gestiones.

A partir de 1986 se hace obligatorio el aporte constitucional que el Estado debe otorgar a todas las municipalidades del país; de esta manera se hace efectiva la autonomía de los gobiernos locales.

Este fue uno de los primeros logros obtenidos por la Asociación Nacional de Municipalidades (ANAM), la cual se constituyó formalmente el 19 de octubre de 1960.



Con el nuevo Código Municipal, Decreto número. 12-2002 del Congreso de la República de Guatemala, los alcaldes guatemaltecos han reafirmado el carácter autónomo de los municipios.

La municipalidad plantea la necesidad de la descentralización como estrategia para el fortalecimiento municipal, por considerar que sólo con gobiernos locales fuertes podría lograrse un país fuerte

El Concejo Municipal es el órgano colegiado superior, de deliberación y de decisión de los asuntos municipales cuyos miembros son solidaria y mancomunadamente responsables por la toma de decisiones.

Es integrado por el alcalde, los síndicos y los concejales, todos electos directamente y popularmente en cada municipio.

4.1. El municipio

El Artículo 2 del Código Municipal, Decreto número 12-2002 del Congreso de la República de Guatemala, regula: “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, multietnicidad, pluriculturalidad, y multilingüismo, organizado para realizar el bien común de todos los habitantes de su distrito”.



El municipio está considerado como uno de los pilares fundamentales en la sociedad, debido al grado de relación que representa debido a la vecindad que genera.

El vocablo municipio proviene del latín municipium, voz proveniente de la conexión del sustantivo munus, meneris, que significa, cargo, oficio, función, empleo, deber, obligación, carga o tarea; y el verbo capio, capis, capere, que quiere decir tomar, adoptar, encargarse de una acción, tomar a su cargo algo.

El autor Jorge Fernández Ruíz, define municipio como: “Un fenómeno universal caracterizado como una forma de relación social fincada en la organización vecinal con miras a dar soluciones a los problemas de la comunidad, mismos que, en opinión de diversos autores, surgió hace muchos milenios de manera natural y espontánea tras del tránsito de la vida nómada a la sedentaria y de la evolución de la familia hacia organizaciones sociales más amplias, las cuales fueron la curia, la fratria y la tribu”.³⁹

El origen del municipio data de la época romana, pero su nacimiento su remonta a miles de años. El autor anteriormente citado señala que: “Al emerger con el sedentarismo y la aparición de organizaciones sociales de mayor amplitud y fuerza que la familia, las primeras manifestaciones de las comunidades vecinales como formas de arrastrar y resolver los problemas de carácter general, en los cuales cada vecino podía identificar sus problemas individuales, en ese sentido el origen del municipio es sumamente remoto y se pierde en la profundidad de los tiempos antiguos, aun cuando hay indicios

³⁹ Ruíz, Fernández, Jorge. **Servicios públicos municipales. Instituto Nacional de Administración Pública**, Pág. 41



de suficiente validez como para afirmar que en los pueblos de altos grados de civilización, como fueron Grecia, Roma o el Imperio Azteca se desarrolló como forma de organización político – social.

En efecto, en las sociedades mencionadas se conocieron con diferentes denominaciones, forma de agrupación de los miembros de un pueblo, de los que puede afirmarse que prefiguraron los rasgos distintivos de la institución municipal”.⁴⁰

Para un mejor entendimiento del origen del municipio es importante determinar cuatro teorías, las cuales son:

- Teoría del origen divino del municipio: El autor Jorge Fernández, señala que: “Del origen inmediato o próximo del municipio que se interpreta como resultado de la voluntad humana; en su estudio de la institución municipal de Estados Unidos de América, realizado en la primera mitad del siglo XIX, Alexis de Tocqueville concluyó: La sociedad comunal existe en todos los pueblos, cualesquiera que sean sus usos y sus leyes; el nombre es el que forma los reinos y crea las repúblicas; la comuna parece salir directamente de las manos de Dios”.⁴¹

El autor Gabino Fraga define al municipio como: “El que no constituye una unidad soberana dentro del Estado, ni un poder que se encuentra al lado de los poderes

⁴⁰ Ibid. Pág. 24

⁴¹ Ibid. Pág. 42.



expresamente establecidos en la Constitución; el municipio es una forma en que el Estado descentraliza los servicios públicos correspondientes a una circunscripción territorial determinada”.⁴²

El citado autor determina que: “El municipio no son unidades soberanas, sino son una forma de descentralizar el servicio público y a la realización del bien común. Pero es un servicio muy determinado y exclusivo de los órganos administrativos municipales”.⁴³

El autor Jorge Fernández Ruíz, determina que: “El municipio como 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 ineluctablemente por las relaciones de vecindad.

También considera al 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 subsidiaridad, en consecuencia, interpreta al ente municipal como una comunidad nacida en función de un esquema distributivo de funciones considerado eficaz”.⁴⁴

El Artículo 8 del Código Municipal, Decreto número 12-2002 del Congreso de la República de Guatemala, regula los elementos del municipio: “Integran el municipio los elementos básicos siguientes:

⁴² Fraga, Gabino. **Derecho administrativo**. Pág. 220

⁴³ **Ibid.** Pág. 222.

⁴⁴ Fernández. **Ob. Cit.** Pág. 37.



- a) La población.
- b) El territorio.
- c) 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.
- d) La comunidad organizada.
- e) La capacidad económica.
- f) El ordenamiento jurídico municipal y el derecho consuetudinario del lugar.
- g) El patrimonio del municipio”.

La creación de un municipio se hace en base al Artículo siguiente:

El Artículo 26 del Código Municipal, Decreto número 12-2002 del Congreso de la República de Guatemala, indica: “Solicitud de creación o modificación de municipios. Para la iniciación del expediente de creación o modificación de municipios se requiere la solicitud, debidamente firmada o signada con la impresión digital, de por lo menos el diez (10%) por ciento de los vecinos en ejercicio de sus derechos, residentes en los lugares donde se pretende su creación o modificación. Dicha solicitud se formalizará



ante la Gobernación del departamento jurisdiccional o la de aquél en el que esté la mayor parte del territorio a segregar, anexar o fusionar, según sea el caso, exponiendo en ella los hechos y circunstancias que la motivan y que se llenen los demás requisitos a que se refiere el artículo siguiente de este Código”.

- a. Que tenga diez mil habitantes o más;
- b. El poder asignarle una circunstancia territorial para la satisfacción de las necesidades de sus vecinos y posibilidades de desarrollo social, económico y cultural, y que dentro de la cual cuente con los recursos naturales y financieros que le permitan y garanticen la prestación y mantenimiento de los servicios públicos locales.

Para lo anterior, el Instituto Geográfico Nacional deberá emitir dictamen, en el que se definirán los límites del territorio del nuevo municipio.

- c. Que la circunscripción municipal asignada al nuevo municipio no perjudique los recursos naturales y financieros esenciales para la existencia del municipio del cual se está separando:
- d. Que exista infraestructura física y social básica que garantice condiciones aceptables para el desarrollo del nuevo municipio;
- e. Que se garanticen fuentes de ingreso de naturaleza constante; y,



- f. Que se haya emitido dictamen técnico favorable por parte de la Secretaría de Planificación y Programación de la Presidencia, considerando los insumos técnicos y de información de las instituciones y dependencias pertinentes.

Los pasos para la creación o modificación del municipio, de conformidad con el Código Municipal, son: se requiere una solicitud, debidamente firmada o signada con la impresión digital, de por lo menos el diez por ciento de los vecinos en ejercicio de sus derechos, residentes en los lugares donde se pretende su creación o modificación.

Dicha solicitud se formalizará ante la gobernación del departamento jurisdiccional o de la aquél en el que esté la mayor parte del territorio a segregar, anexar o fusionar, según sea el caso, exponiendo en ella los hechos y circunstancias que la motivan y que se llenen los demás requisitos que se requieren de conformidad con el mismo cuerpo legal.

El Artículo 29 del Código Municipal, regula que: “Trámite de la solicitud, después de haber recibido la solicitud y cumplidos los requisitos correspondientes, en un plazo que no exceda de treinta días, el gobernador departamental realizará los siguientes pasos:

- a. Conceder audiencia a los representantes de los vecinos y autoridades locales de las comunidades o lugares del correspondiente municipio que quieren formar uno nuevo.
- b. Conceder audiencia a los concejos municipales de la municipalidad o municipalidades afectadas, o eventualmente interesadas en la gestión, y a la



gubernación o gubernaciones de los departamentos que pudieran resultar perjudicados,

- c. Ordenar la investigación y comprobación de todos los hechos y circunstancias expuestos en la solicitud y de otros que se soliciten en el Código Municipal; para lo cual las entidades autónomas y descentralizadas y demás dependencias públicas deben dar la información y prestar la colaboración que les sea requerida, así como recabar cualquier otra información o documentación y practicar cualquier diligencia probatoria que se crea necesaria para la mejor comprensión del caso”.

Evacuadas las audiencias y agotadas las investigaciones, el gobernador departamental, expresando su opinión, elevará lo actuado a conocimiento del Ministerio de Gobernación, dentro de un plazo que no exceda de noventa días.

El Ministerio de Gobernación dispondrá de un plazo de seis meses, a partir de la recepción del expediente, para verificar todo lo actuado ante la gubernación departamental y para completar los estudios, informaciones, diligencias y demás medidas que sean necesarias para determinar el cumplimiento exacto de los requisitos, para decidir sobre la creación o modificación de un municipio, emitiendo además el dictamen correspondiente y lo elevará a conocimiento del Presidente de la República, para que, si así lo considera, en un plazo de treinta días presente a consideración del Congreso de la República de Guatemala, la iniciativa de ley correspondiente, para su conocimiento y resolución.



Si el Congreso de la República lo considerarse necesario podrá someter a consulta de las poblaciones del o de los municipios o departamentos afectados, cualquier asunto dirigido a dividir o modificar su circunscripción, antes de emitir la ley que lo decida.

La cabecera municipal estará en el poblado que se designe en el decreto de su creación que emita el Congreso de la República.

La finalidad que persigue el ente municipal, son las funciones públicas, los servicios públicos, las obras públicas y las actividades económicas residuales.

El Artículo 68 del Código Municipal, Decreto número 12-2002 del Congreso de la República de Guatemala, regula la competencias propias del municipio: “Las competencias propias deberán cumplirse por el municipio, por dos o más municipios bajo convenio, o por mancomunidad de municipios, y son las siguientes:

- a) Abastecimiento domiciliario de agua potable debidamente clorada; alcantarillado; alumbrado público; mercados; rastros; administración de cementerios y la autorización y control de los cementerios privados; recolección, tratamiento y disposición de desechos sólidos; limpieza y ornato;
- b) Construcción y mantenimiento de caminos de acceso a las circunscripciones territoriales inferiores al municipio;
- c) Pavimentación de las vías públicas urbanas y mantenimiento de las mismas;



- d) **Regulación del transporte de pasajeros y carga y sus terminales locales;**
- e) **Autorización de las licencias de construcción de obras, públicas o privadas, en la circunscripción del municipio;**
- f) **Velar por el cumplimiento y observancia de las normas de control sanitario de la producción, comercialización y consumo de alimentos y bebidas a efecto de garantizar la salud de los habitantes del municipio;**
- g) **Gestión de la educación pre-primaria y primaria, así como de los programas de alfabetización y educación bilingüe;**
- h) **Administrar la biblioteca pública del municipio;**
- i) **Promoción y gestión de parques, jardines y lugares de recreación;**
- j) **Gestión y administración de farmacias municipales populares;**
- k) **Modernización tecnológica de la municipalidad y de los servicios públicos municipales o comunitarios;**
- l) **Promoción y gestión ambiental de los recursos naturales del municipio;**

- m) La administración del Registro Nacional de las Personas y de cualquier registro municipal o público que le corresponda de conformidad con la ley;
- n) La prestación del servicio de policía municipal; y,
- o) La designación de mandatarios judiciales y extrajudiciales”.



4.2. Función pública

El autor Jorge Fernández Ruíz, define función pública como: “La actividad esencial y mínima del Estado contemporáneo, fundada en la idea de soberanía que conlleva el ejercicio de potestad, de imperio, de autoridad en donde su indelegabilidad, cuya realización atiende al interés público, entre las que destaca la función legislativa, la función jurisdiccional la función administrativa. Como bien hace notar el término función pública debe para designar los modos primarios de manifestar la soberanía, de donde la enumeración primaria de las funciones del Estado, legislativo, ejecutiva y judicial”.⁴⁵ (sic)

La función pública la ejerce el Estado de Guatemala, en sus diversos ámbitos de competencia; en las del ejecutivo, la competencia departamental, la competencia regional y la competencia municipal.

⁴⁵ Ibid. Pág. 87.



El municipio tiene atribuidas formal y materialmente funciones administrativas como la facultad de disponer libremente de su patrimonio.

En cuanto a la función jurisdiccional, el municipio carece de ésta, el municipio carece de la función jurisdiccional pero la tiene encomendada materialmente al juzgado de asuntos municipales, al que erróneamente el Artículo 162 del Código Municipal, lo conceptualiza como el órgano municipal que se encarga de ejercer la jurisdicción administrativa, en todo el ámbito de la circunscripción municipal.

4.3. Obra pública

Es la que el ente municipal produce, con el propósito del cumplimiento de su finalidad y del interés general; por ejemplo: para uso político, como las calles, aceras, etc.; para el desempeño de sus funciones, edificios municipales, o para la prestación de un servicio público, los mercados cantonales, salones comunales, etc.

La obra pública constituye una de las funciones más importantes de la entidad municipal, especialmente en lo que se refiere a la creación de obras de urbanización; en las que la administración municipal tiene la facultad de resarcirse con la contribución por mejoras, sin que exceda del costo de estas obras.

Además son parte de las competencias propias que tiene toda entidad municipal



4.4. Servicio público

Es el medio del que la administración municipal dispone para lograr su finalidad el bien común, están destinados a cumplir con las necesidades de carácter general de sus habitantes, que el ente municipal realiza en forma directa o en forma indirecta, a través de la concesión de los servicios públicos a personas individuales o jurídicas, de carácter privado.

La organización municipal por mandato legal tiene una serie de competencias propias, que se encuentran plenamente establecidas en el Código Municipal, Decreto número 12-2002 del Congreso de la República de Guatemala.

El Artículo 68 del Código Municipal, indica que las competencias propias del municipio deberán cumplirse por éste, por dos o más municipios bajo convenio, o por mancomunidad de municipios, que ya fue citado anteriormente.

4.5. El cobro indebido de la tasa por construcción que realizan las alcaldías municipales de Guatemala

Actualmente en todas las municipalidades del país se debe pagar una tasa por construcción, cuando las personas van a solicitar el permiso para poder construir, tasa que no se encuentra regulada en ninguna ley, debido a que es un permiso el que se va a solicitar.



El Artículo 99 del Código Municipal, Decreto número 12-2002 del Congreso de la República de Guatemala, regula las finanzas municipales. “Las finanzas del municipio comprenden el conjunto de bienes, ingresos y obligaciones que conforman el activo y el pasivo del municipio”.

El Artículo 100 del mismo Código, estipula que: “Constituyen ingresos del municipio:

- a) Los provenientes del aporte que por disposición constitucional el Organismo Ejecutivo debe trasladar directamente a cada municipio;
- b) El producto de los impuestos que el Congreso de la República decreta a favor del municipio;
- c) Las donaciones que se hicieren al municipio;
- d) Los bienes comunales y patrimoniales del municipio, y las rentas, frutos y productos de tales bienes;
- e) El producto de los arbitrios, tasas y servicios municipales;
- f) 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 que tengan su sede en el mismo;

- g) Los ingresos provenientes de préstamos y empréstitos;
- h) Los ingresos provenientes de multas administrativas y de otras fuentes legales,
- i) Los intereses producidos por cualquier clase de débito fiscal,
- j) Los intereses devengados por las cantidades de dinero consignadas en calidad de depósito en el sistema financiero nacional;
- k) Los provenientes de las empresas, fundaciones o cualquier ente descentralizado del municipio;
- l) Los provenientes de las transferencias recurrentes de los distintos fondos nacionales;
- m) Los provenientes de los convenios de mancomunidades de municipios;
- n) Los provenientes de los contratos de concesión de servicios públicos municipales;
- ñ) Los provenientes de las donaciones;



- o) Los provenientes de aportes especiales esporádicos que acuerden los órganos del Estado;
- p) El precio de la venta de bienes inmuebles;
- q) El ingreso proveniente de las licencias para construcción, modificación o demolición de obras civiles;
- r) El ingreso, sea por la modalidad de rentas a los bienes municipales de uso común o no, por servidumbre onerosa, arrendamientos o tasas; y,
- s) Cualesquiera otros que determinen las leyes o los acuerdos y demás normas municipales”.

El Artículo 104 del Código Municipal, también regula el destino de los impuestos e indica que: “A los impuestos con destino específico que el Congreso de la República decreta en beneficio directo del municipio, no podrá dárseles otro destino.

En el caso de aquellos impuestos cuya recaudación le sea confiada a las municipalidades por el Ministerio de Finanzas Públicas, para efectuar su cobro, requerirá de la capacitación y certificación de dicho Ministerio”.

El Artículo 105 del Código Municipal, estipula la prohibición de eximir arbitrios o tasas: “Ningún organismo del Estado está facultado para eximir el pago de arbitrios o tasas a



las personas individuales o jurídicas contribuyentes, salvo la propia municipalidad y lo que al respecto establece la Constitución Política de la República.

En este sentido las municipalidades si están facultadas legalmente para imponer o rebajar multas y recargos por falta de pago de tasas y otras contribuciones; pero no para inventarse o crear nuevos impuestos.

El Impuesto Único Sobre Inmuebles (IUSI), es un impuesto cuya recaudación le fue delegada a las municipalidades por el Congreso de la República de Guatemala y el cual les ha permitido realizar la obra pública o municipal.

4.5.1. Cobros ilegales por licencias de construcción

La licencia de construcción es un permiso que las personas solicitan ante la municipalidad en el departamento de construcción, para construir una vivienda o realizar mejoras a la misma o bien ampliarla, para lo cual se le asigna un número de licencia que indica que se tiene permiso para construir y con que material.

“Cobro ilegal, es la entrada que se produzca en la tesorería de la empresa, que no está regulada dentro del normativo que establece la empresa, o institución”.⁴⁶

Es un cobro que no se encuentra estipulado en ningún ordenamiento jurídico.

⁴⁶ Jarach. Ob. Cit. Pág. 82.



“Permiso para construcción, es la autorización oficial por escrito para que se inicien las obras de un proyecto de edificación, según los planos y especificaciones, después de pagar las tasas y derechos que correspondan. También llamado licencia de obras, licencia para construcción, permiso de edificación, permiso de obras”.⁴⁷

“Licencia para construcción, es el escrito oficial, emitido por las autoridades competentes que autoriza el inicio de las obras de edificación según los planos del proyecto, previo pago de las tasas y derechos correspondientes. También llamada licencia de obras, permiso de edificación, permiso de obras, permiso para construcción”.⁴⁸

La Corte de Constitucionalidad, en sentencia de fecha 6 de noviembre de 2007, publicada en el Diario de Centro América el 31 de enero de 2008, declaró inconstitucionales las disposiciones emitidas por varios Concejos Municipales, que establecían tarifas (exacciones onerosas) para la obtención de licencias de construcción.

En dicha sentencia la Corte de Constitucionalidad afirma que: “Se evidencia que la obtención de una licencia de construcción no se configura como un servicio público, en el que exista una relación bilateral en virtud de la cual un particular paga voluntariamente una suma de dinero y debe recibir como contraprestación un determinado servicio público.

⁴⁷ **Ibid.**

⁴⁸ **Ibid.** Pág. 83.



Las municipalidades no están facultadas para fijar tasas sobre aspectos o el ejercicio de atribuciones – obligaciones – que no son servicios públicos, como en el presente caso en que se fija una tasa (exacción onerosa) cuyo pago es obligatorio para el administrado y no voluntario y originado por la prestación de un servicio público por parte de la Municipalidad.

El tributo creado no constituye una tasa, puesto que la exacción onerosa que se obliga pagar a las personas que encuadren su actividad en los supuestos establecidos no se generan de manera voluntaria, ni está previsto como contraprestación a ese pago un determinado servicio público más que los que el ente creador de la norma está obligado a proporcionar.

La creación del tributo exacción onerosa para la obtención de una licencia de construcción compete en forma exclusiva al Congreso de la República, conforme el principio de legalidad, por lo que es del caso declararlo inconstitucional y, como consecuencia, se debe desechar del ordenamiento jurídico⁴⁹.

La sentencia expone las ilegalidades que realizan las municipalidades al cobrar un servicio, siendo que lo que deben verificar es únicamente que la persona que va a construir no se pase de los límites de su propiedad, o que tipo de material va utilizar, que no sea perjudicial o dañino para las personas que vivan a sus alrededores o peatones.

⁴⁹ Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de fecha 6 de noviembre de 2007.



Con lo emitido por la Corte de Constitucionalidad, las municipalidades del país deben poner fin a los innumerables abusos y arbitrariedades que cometen; pues prácticamente se les prohibió el cobro por la licencia de construcción en todas las municipalidades de Guatemala.

Se han dado casos en los que a las personas que no poseen una licencia de construcción, se les ordena paralizar la construcción y muchas veces hasta se les ordena derribar lo construido y además se les impone una multa; cobro que también no se encuentra regulado en ninguna ley.

Por supuesto, la declaración de inconstitucionalidad indicada solamente aplica a las tarifas por licencias de construcción, por lo que lo procedente es que si las municipalidades no derogan inmediatamente las respectivas exacciones ilegales, se accione ante la Corte de Constitucionalidad.

En muchas municipalidades no existen asesores capacitados jurídicamente, donde les expongan a los alcaldes y respectivamente al Concejo que no deben cobrar este permiso, sino que únicamente se deben mandar inspectores a que vigilen la construcción solicitada.

Por otro lado, la tasa es un tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado a favor del contribuyente, pero la licencia de construcción es una solicitud que se solicita ante la municipalidad, no es un servicio el que se pagaba.



El porcentaje cobrado por licencia de construcción varía en cada una de las municipalidades..

Las tasas que cobran las alcaldías son por la prestación de un servicio directo, en el caso de las licencias de construcción y el cobro es un impuesto que no se trata de un servicio que se preste a los vecinos.

En las 333 municipalidades de Guatemala se realiza un cobro inconstitucional por una autorización de construcción que varía de acuerdo a las circunstancias y los estatutos de algunas municipalidades, que lo único que tienen es un Reglamento de Construcción Privada, dejando en claro que no es un servicio que se preste a los vecinos.

De todo lo expuesto y analizado se puede concluir que la potestad que tenían los alcaldes de obtener ingresos por la emisión de licencias de construcción es un cobro inconstitucional debido a que no está prescrito en ninguna ley, además existe una sentencia de la Corte de Constitucionalidad que indica que como no se está prestando un servicio no se debe cobrar ninguna tasa cuando se solicita un permiso para construir.

CONCLUSIONES



1. En Guatemala, las municipalidades no cumplen con sus objetivos principales que son la prestación de servicios públicos en beneficio de sus vecinos.
2. Debido al aporte constitucional que perciben las municipalidades, se han olvidado de que tienen o existen otras formas legales de obtener recursos para el funcionamiento de sus municipios.
3. Los reglamentos internos que han elaborado los miembros del Concejo Municipal, para poder cobrar tasas y arbitrios municipales o bien licencias de construcción, son ilegales.
4. Las municipalidades de Guatemala se están atribuyendo funciones que no les corresponden, pues solamente el Congreso de la República de Guatemala, puede decretar impuestos o tributos..
5. La obligación de toda municipalidad es la prestación y administración de servicios públicos, pero debido a que tienen la potestad y autoridad sobre el manejo del municipio, realizan cobros indebidos al extender las licencias de construcción.



RECOMENDACIONES



1. Los vecinos de los municipios deben exigir a las autoridades municipales la prestación de servicios públicos de calidad, pues son ellos los que eligen a sus representantes municipales.
2. El Código Municipal otorga facultad a los municipios para captar y obtener dinero para la administración y prestación de servicios en beneficio de su jurisdicción, en todo caso el Concejo Municipal debe crear formas legales de obtener recursos.
3. Aunque las municipalidades sean autónomas todo reglamento municipal emitido por ellos, debe ser aprobado por el Congreso de la República de Guatemala, de modo que se ajuste a las normas constitucionales.
4. Si las municipalidades quieren seguir cobrando la tasa por construcción, deben prestar un servicio, por ejemplo: que por lo menos elaboren ellos los planos de construcción o bien extraigan el ripio del lugar de construcción, que el vecino paga por su cuenta.
5. El Estado de Guatemala debe sancionar administrativamente a toda municipalidad que siga cobrando la tasa por construcción, pues ya fue decretada ilegal e inconstitucional por la Corte de Constitucionalidad.





BIBLIOGRAFÍA

BUJANDA, Sainz. **Compendio de normas financieras y tributarias. Parte general.** Argentina: Ed. Civitas, Comares, 1980.

BUJANDA, Sainz. **Manual de derecho tributario.** Argentina: Ed. Comares, 1989.

FERNÁNDEZ RUÍZ, Jorge. **Servicios públicos municipales. Instituto Nacional de Administración Pública.** México: Ed. Universitaria, 2002.

FRAGA, Gabino. **Derecho administrativo.** México: Ed. Porrúa, S.A., 1981.

JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario.** Buenos Aires, Argentina: Ed. Abeledo Perrot, 1999.

LUCIANO, Amaro. **Direiro tributario brasileiro.** Brasil: Ed. Janeiro, 2000.

MARTÍN, José María. **Derecho tributario.** Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1995.

RACHADELL, Manuel. **La distribución del poder tributario entre los diversos niveles del poder público según la Constitución de 1999.** Caracas, Venezuela: Ed. Sherwood, 2000.

SABINO, Carlos. **Diccionario de economía y finanzas.** Caracas, Venezuela: Ed. Panapo, 2000.

SANTIAGO DE LEÓN, Erick Gustavo. **Derecho tributario.** Guatemala: Ed. Rodríguez, 2006.

STIGLITZ, Joseph. **La economía del sector público.** Barcelona, España: Ed. Bosch, 1995.



VALDÉS COSTA, Ramón. **Curso de derecho tributario.** Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 2002

VILLEGAS, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.** Caracas, Venezuela: Ed. Martínez, 2000.

Legislación:

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

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

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