

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

**ANÁLISIS JURÍDICO DE LA ILEGALIDAD Y DISCREPANCIA DE LA TASA COMO
TRIBUTO DENTRO DE LA NORMATIVA JERÁRQUICA DEL ESTADO DE
GUATEMALA**

RAFAEL MOISES CHIRIZ POPOL

GUATEMALA, AGOSTO DE 2013

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

**ANÁLISIS JURÍDICO DE LA ILEGALIDAD Y DISCREPANCIA DE LA TASA COMO
TRIBUTO DENTRO DE LA NORMATIVA JERÁRQUICA DEL ESTADO 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

RAFAEL MOISES CHIRIZ POPOL

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, agosto de 2013



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

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

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente: Lic. Héctor René Granados
Secretaria: Licda. Rosa María Ramírez
Vocal: Lic. Jorge Mario Yupe Cárcamo

Segunda Fase:

Presidente: Lic. Héctor René Granados
Secretaria: Lic. Carlos Guillermo Díaz Rivera
Vocal: Licda. Eloísa Mazariegos Herrera

RAZÓN: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis” (Artículo 43 del Normativo para la elaboración de la tesis de licenciatura en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala).

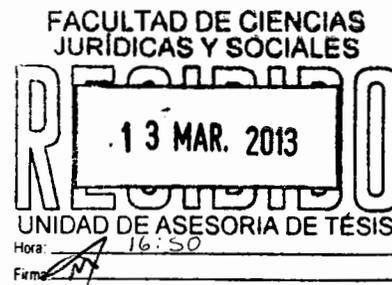


ASESORA JURIDICA PROFESIONAL

Lic. Henry Osmin Almengor Velásquez
Abogado y Notario

Guatemala,
13 de marzo de 2013.

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



Doctor Mejía Orellana:

De conformidad con el oficio emitido con fecha veinte de agosto de dos mil nueve, en el que se me notifica el nombramiento como Asesor del trabajo de tesis del estudiante Rafael Moises Chiriz Popol, denominado “ANÁLISIS JURÍDICO DE LA ILEGALIDAD Y DISCREPANCIA DE LA TASA COMO TRIBUTO DENTRO DE LA NORMATIVA JERÁRQUICA DEL ESTADO DE GUATEMALA”, procedo a emitir el dictamen siguiente:

En el trabajo de tesis del sustentante, de común acuerdo, se establecieron los puntos desarrollados en los cinco capítulos, los cuales se detallan a continuación: en el primero, se efectúa un estudio del derecho tributario; en el segundo, se aborda un análisis de los tributos; en el tercero, se desarrolla los arbitrios; en el cuarto, se da a conocer lo relacionado a la autonomía municipal y en el quinto, se plasma el análisis jurídico de la ilegalidad y discrepancia de la tasa como tributo dentro de la normativa jerárquica del Estado de Guatemala; por su contenido científico y técnico que contiene, es un adecuado aporte porque es utilizado un amplio contenido jurídico y doctrinario, en virtud que se deja constancia de las realidades que existen en la contradicción, la falta, errónea y reducida regulación e interpretación de las normas jurídicas relacionadas con el tema.

La metodología empleada para la realización de la presente fue la siguiente: deductivo, analítico, sintético, inductivo y el jurídico; y las técnicas de investigación utilizadas fueron: el análisis documental y la ficha bibliográfica pertinente, los cuales son acordes para el desarrollo del contenido de la investigación de mérito, introducción, conclusiones y recomendaciones, asimismo permitieron comprobar el contenido de la hipótesis.

El estudiante presenta comentarios congruentes, acertados y coherentes a la realidad y que los mismos reflejan un adecuado nivel de síntesis y muy enriquecedores para los estudiosos del derecho tributario, mismo que se plasmó en todo el contenido y en la síntesis de las conclusiones realizadas, pues se establecieron los elementos centrales que configuran los supuestos teóricos y análisis doctrinarios, por lo que la presente tesis evidenció una adecuada



ASESORA JURIDICA PROFESIONAL

Lic. Henry Osmín Almengor Velásquez
Abogado y Notario

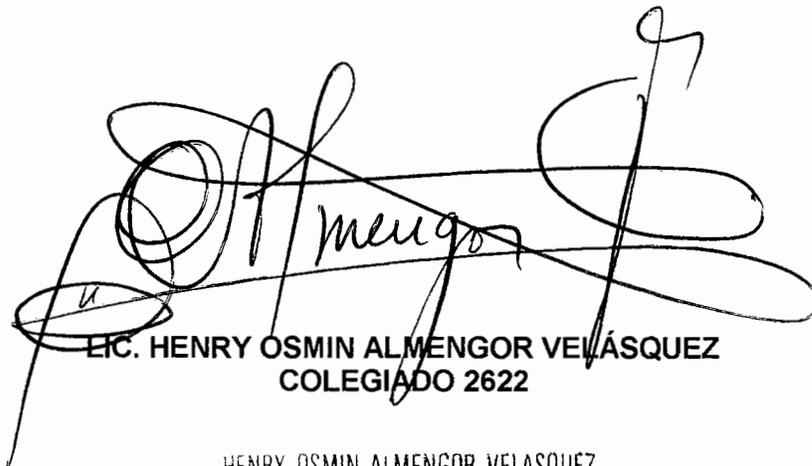


redacción, lo que permite comprender los elementos que se analizan, asimismo los criterios técnico y jurídico que le dan fundamento a cada argumento y el uso correcto de las reglas gramaticales se basaron en lo establecido por la Real Academia de la Lengua Española

Por consiguiente, la bibliografía utilizada para esta investigación es la más adecuada, por haberse citado autores nacionales y extranjeros; asimismo, se sintetiza una adecuada información actualizada y acorde con el tema central relacionado.

Finalmente, el resultado de la investigación es coherente, en virtud de que las conclusiones, recomendaciones y bibliografía se sujetan al contenido de la misma; en tal sentido, se guió al sustentante bajo los lineamientos de las etapas respectivas al proceso de indagación, aplicando los métodos y técnicas apropiadas para la resolución de la problemática planteada, por tanto se emite Dictamen Favorable, posteriormente de haber cumplido con los requisitos exigidos por el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Publico del presente trabajo de investigación denominado **"ANÁLISIS JURÍDICO DE LA ILEGALIDAD Y DISCREPANCIA DE LA TASA COMO TRIBUTO DENTRO DE LA NORMATIVA JERÁRQUICA DEL ESTADO DE GUATEMALA"**

Me es grato suscribirme deferentemente,



LIC. HENRY OSMIN ALMENGOR VELÁSQUEZ
COLEGIADO 2622

HENRY OSMIN ALMENGOR VELASQUEZ
ABOGADO Y NOTARIO

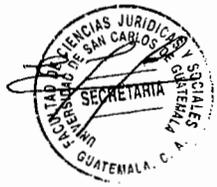


USAC

TRICENTENARIA

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

Edificio S-7 Ciudad Universitaria
Guatemala, Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 10 de julio de 2013.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante RAFAEL MOISES CHIRIZ POPOL, titulado ANÁLISIS JURÍDICO DE LA ILEGALIDAD Y DISCREPANCIA DE LA TASA COMO TRIBUTO DENTRO DE LA NORMATIVA JERÁRQUICA DEL ESTADO 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/iyr.

Lic. Aida Ortiz Orellana
DECANO





DEDICATORIA

A DIOS:

Infinitas gracias por su amor, misericordia y sabiduría que llenaron mi vida y que su aliento de confianza, hizo que todo lo imposible sea posible; como en mi caminar estuvo siempre conmigo levantándome con su consuelo y paciencia, para llegar a este saber humano, que ahora es mi alegría y éxito en mi vida; con todo mi corazón gracias.

A MI MADRE:

Josefa Popol Ajuchan, porque sin ser profesional me enseñó a amar a Dios, y con sus sabios consejos, me instruyó a luchar cada día, para alcanzar un sueño; gracias a ella, por su arduo trabajo, esfuerzo, paciencia y consuelo en todo mi desarrollo académico; por lo que este triunfo es para ella, porque demostró su preocupación y cansancio, por su espera de mi regreso de la universidad cada noche.

A MI PADRE:

Carlos Francisco Chiriz Álvarez, porque gracias a su apoyo, trabajo, sacrificio, buenos principios morales, ejemplos, enseñanzas y sus consejos construyó a un hombre con la culminación de este logro y con la que enaltezco su nombre y le digo gracias padre mío, por ser un padre responsable.

A MIS HERMANAS:

Gloria, Norma, Reyna, Aracelly y Meylin, por su apoyo; y, que este éxito es una bendición de la perseverancia en Dios y sueño de nuestros padres, les sirva de ejemplo para alcanzar sus objetivos.

A MI ESPOSA E HIJO:

Sandra Marisol, por su amor, paciencia, comprensión, apoyo y consuelo; y a mi hijo Anderson, para que ame a Dios y tenga seguridad en sí mismo, para que se esfuerce para alcanzar sus metas y vencer las debilidades en la vida.

A MIS AMIGOS (AS):

Celia, Carlos, José, Byron, Heydi, Reyna y a todos por su amistad, confianza y apoyo.

A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA:

Por ser la primera constructora de la ciencia en los hombres y mujeres íntegros y luchadores, en especial a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por mi formación académica.



ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	(i)

CAPÍTULO I

1. Derecho tributario.....	1
1.1. Antecedentes históricos del derecho tributario.....	2
1.2. Definición.....	8
1.3. Clasificación.....	11
1.3.1. Derecho tributario sustantivo.....	12
1.3.2. Derecho tributario formal.....	14
1.4. Principios doctrinarios del derecho tributario.....	16
1.4.1. Principio de legalidad.....	17
1.4.2. Principio de capacidad contributiva.....	21
1.4.3. Principio de la generalidad.....	22
1.4.4. Principio de igualdad.....	26
1.4.5. Principio no confiscación.....	28
1.4.6. Principio de la no afectación de los ingresos públicos.....	30
1.5. Principios constitucionales del derecho tributario guatemalteco.....	31
1.6. Características del derecho tributario.....	33
1.6.1. Es autónomo.....	34
1.6.2. Pertenece a la rama del derecho público.....	34
1.6.3. Son unilaterales en su creación.....	34
1.6.4. Tutela el interés económico del Estado.....	35
1.7. El poder tributario.....	35
1.7.1. Definición.....	36
1.7.2. Características.....	38

CAPÍTULO II

2. Los tributos.....	41
2.1. Definición de tributo.....	42
2.2. Características.....	44
2.3. Clasificación de los tributos.....	46
2.3.1. Impuestos.....	47
2.3.1.1. Definición.....	48
2.3.1.2. Principios.....	50
2.3.1.2.1. Principio de justicia.....	50
2.3.1.2.2. Principio de certidumbre.....	51
2.3.1.2.3. Principio de comodidad.....	51
2.3.1.2.4. Principio de economía.....	52
2.3.1.3. Características de los impuestos.....	53
2.3.1.4. Clases.....	54
2.3.1.4.1. Impuestos directos.....	54
2.3.1.4.2. Impuestos indirectos.....	55
2.3.2. Tasas.....	57
2.3.2.1. Definición.....	58
2.3.2.2. Características.....	60
2.3.2.3. Clases.....	62
2.3.3. Contribuciones especiales.....	63
2.3.3.1. Definición.....	64
2.3.3.2. Características.....	66
2.3.3.3. Clasificación.....	68
2.4. La tasa en Guatemala.....	70
2.4.1. Definición.....	71
2.4.2. Elementos esenciales de la tasa.....	74
2.4.3. Clases.....	76

2.4.4. Diferencias entre las tasas y los impuestos.....	78
2.4.5. Diferencias entre tasas y contribuciones especiales.....	79
2.4.6. Semejanzas entre tasas y contribuciones especiales.....	80

CAPÍTULO III

3. Los arbitrios.....	81
3.1. Los tributos en el ordenamiento jurídico guatemalteco.....	81
3.2. Clasificación de los tributos en el ordenamiento jurídico guatemalteco.....	81
3.3. Los arbitrios.....	82
3.3.1. Definición.....	83
3.3.1.1. Boleto de ornato.....	86
3.3.1.2. Anuncios o rótulos en vías urbanas y extraurbanas.....	86
3.3.2. Características de los arbitrios.....	87
3.3.2.1. Diferencias entre los arbitrios y los impuestos.....	89
3.3.2.2. Diferencias entre los arbitrios y las contribuciones especiales.....	89
3.3.2.3. Diferencias entre los arbitrios y las tasas.....	90
3.3.3. Similitudes de los arbitrios con los otros tributos.....	92

CAPÍTULO IV

4. La autonomía municipal.....	93
4.1. La administración pública.....	93
4.1.1. Sistema o técnica de la administración pública.....	95
4.1.2. Definición.....	96
4.2. La autonomía.....	98
4.2.1. Características.....	99
4.3. El municipio.....	101
4.3.1. La autonomía municipal.....	102



Pág.

4.3.2. Los recursos municipales.....	104
4.3.3. Clasificación.....	105
4.3.4. Tipos de servicios municipales.....	109

CAPÍTULO V

5. Análisis jurídico de la ilegalidad y discrepancia de la tasa como tributo dentro de la normativa jerárquica del Estado de Guatemala.....	111
5.1. La potestad tributaria.....	111
5.1.1. Originario.....	113
5.1.2. Derivado.....	114
5.2. La ilegalidad de la tasa.....	115
5.3. Discrepancia de la tasa como tributo dentro del ordenamiento jurídico.....	118
5.4. Mecanismos para la aplicación de la tasa como especie tributaria en el ordenamiento jurídico guatemalteco.....	122
5.4.1. Reformas a disposiciones constitucionales y ordinarias.....	123
5.4.2. Emisión de Código Tributario Municipal.....	125
5.4.3. Emisión de un Código de Tasas Administrativas.....	126
CONCLUSIONES.....	127
RECOMENDACIONES.....	129
BIBLIOGRAFÍA.....	131



INTRODUCCIÓN

Ha sido importante que en esta investigación, se establezca de manera clara, sí la tasa, es o no, una especie tributaria en Guatemala; y, en qué se fundamenta su aplicación vigente; también, a través de este trabajo, se plasma cuáles son las especies tributarias doctrinarias adoptadas y propias del ordenamiento jurídico nacional.

La definición del problema radica, en la falta de regulación expresa de la tasa como tributo en la Carta Magna nacional y en el Código Tributario, no obstante, es aplicable y vigente en las disposiciones del Código Municipal, Acuerdos Gubernativos, Acuerdos Ministeriales, Reglamentos y Resoluciones Administrativas, que facultan a los municipios y a otras entidades públicas para crearlos y eximirlos; lo cual genera la existencia de una violación absoluta al principio de la jerarquía normativa y de legalidad; asimismo, surge una contradicción y discordia entre dos o más disposiciones del mismo o distinto nivel jerárquico.

El objetivo general de esta tesis, es establecer la existencia legal de la tasa como tributo, a través de reformas y adiciones en las disposiciones constitucionales y ordinarias, o en su caso, obligar al Congreso de la República a cumplir con la emisión del Código Municipal Tributario, que establece las disposiciones transitorias de la Ley Suprema.



La hipótesis que se plantea con esta investigación, es explicar la falta de estipulación de la tasa como tributo. Dicha parte de este trabajo académico fue comprobada.

Esta investigación, está desarrollada en cinco capítulos: en el capítulo uno, se efectúa un estudio del derecho tributario; en el capítulo dos, se realiza un análisis de los tributos; en el capítulo tres, se describe los arbitrios; el capítulo cuatro, da a conocer lo relacionado a la autonomía municipal; y, en el capítulo cinco, se plasma el análisis jurídico de la ilegalidad y discrepancia de la tasa como tributo dentro de la normativa jerárquica del Estado de Guatemala.

La teoría utilizada para explicar la denominación derecho tributario, derivado de los criterios doctrinarios, fue la italiana, española y brasileña; dicha denominación, es acorde a la legislación tributaria nacional. Los métodos de investigación que enfocaron la elaboración de esta investigación, son: el deductivo y el sintético que fueron utilizados al momento de emitir las conclusiones; el inductivo se utilizó en el desarrollo de los primeros cuatro capítulos; el analítico se empleó para la elaboración del último capítulo como tema principal; también se utilizaron las técnicas de investigación, bibliográfica y documental, con la que se clasificó la información precisa.

La realización de esta tesis, da a conocer a través del análisis, un complemento para el estudio de los tributos y aclarar, que la tasa es objeto de discusión, en relación a sí es o no, una especie tributaria, y por qué su aplicación se basa en una disposición municipal, gubernativa, ministerial o resolución.



CAPÍTULO I

1. Derecho tributario

Como introducción, en este primer capítulo se desarrolla su origen, su definición, su clasificación doctrinaria y legal, su contenido, su regulación jurídica en la Constitución Política de la República y en el Código Tributario y sus características que la conforman o integran; temas que se consideran fundamentales para el desarrollo y comprensión de este trabajo; asimismo, se da el aporte técnico derivado de la doctrina analizada.

Resulta de gran importancia conocer de manera completa lo relacionado al derecho tributario, que constituyó el inicio de una nueva rama del derecho en la esfera legal y en efecto la erradicación de los diversos problemas derivados de la discrecionalidad, coacción e injusticia por su carencia legal.

También se puede decir, que el elemento primordial de la rama tributaria es el tributo, que fue uno de los ingresos más importantes desde el inicio de las primeras civilizaciones antiguas y hasta hoy en día, lo cual se ha convertido en una de las fuentes de ingresos fundamentales para la existencia de cada Estado moderno.

El derecho tributario nació a la vida jurídica con el fin, de regular la potestad exclusiva del Estado en la imposición del tributo, que va dirigido a los habitantes sometidos a su territorio, la obligación jurídica tributaria y los mecanismos pertinentes que facilitan la recaudación de los productos tributarios mediante el ente asignado.

1.1. Antecedentes históricos del derecho tributario

El origen del derecho tributario, nace desde el inicio de las primeras civilizaciones antiguas con los tributos, que en esa época comúnmente conocidos como impuestos, que estuvieron sin lugar a dudas antes del origen del Estado y del derecho, sin ninguna regulación; por consiguiente se hace un breve resumen de la historia de los tributos, por ser la razón de objetividad de la norma tributaria en la vivencia de las sociedades.

Rodríguez señala que: “Los primeros censos conocidos, fueron elaborados con carácter fiscal o para proceder al reclutamiento militar. El Código de Hammurabi era una colección de leyes y edictos del rey Hammurabi de Babilonia, y constituye el primer código conocido de la historia. Los fragmentos de tablas de arcilla hallados en la antigua Babilonia, indican que ya en el año 3800 a. de C. los censos se llevaban a cabo para hacer un cálculo aproximado de los futuros ingresos proporcionados por los impuestos”.¹

Resulta de gran importancia conocer de manera completa el inicio del derecho tributario principalmente con el elemento tributo, conocido por las civilizaciones antiguas u otras organizaciones sociales primitivas con la denominación impuestos, ya que ellos constituyeron toda una gama de sus primeros ingresos, que permitió su desarrollo.

En Europa durante la edad media, el tributo fue conocido comúnmente como impuesto, que era una obligación primordial de cada ciudadano y fue cancelado en especies a los

¹ Rodríguez Lobato, Raúl. **Derecho fiscal**, pág. 15.



señores feudales, verbigracia las frutas, vegetales o animales que crecían en las pequeñas parcelas poseídas y en la Iglesia Católica en la forma conocida como diezmos y primicias, lo cual fue de carácter coercitivo y se erradicó esas cadenas después de la muerte.

También, es conveniente describir que la evolución histórica de las grandes civilizaciones antiguas, han alcanzado la regulación de los gravámenes en sus diversas formas en leyes ó edictos, empero lo más positivo, es su desarrollo en el marco constitucional, que formuló el inicio de la norma tributaria, tal como lo señala el tratadista Dino Jarach citado por De La Garza al pronunciarse sobre el tema, expresó: “¿Por qué nace el Derecho Tributario? Contesta Jarach de la siguiente manera “Nace en virtud de un proceso histórico-constitucional; el ejercicio del poder fiscal, o sea, del poder de imperio en lo que se refiere a la imposición de los tributos, puede ejercerse únicamente a través de la ley, y ese supremo principio está la base del Derecho Tributario como tal y la base del Derecho Constitucional moderno, porque no debemos olvidar que fue por razones tributarias que nació el Estado moderno de derecho”.² (sic.)

Una primera aproximación de la nueva rama del derecho, puede hacerse a partir de su primera regulación en los textos legales, que dieron origen de los datos más inmediatos del derecho tributario. En tal sentido se puede decir que se da la existencia de la rama tributaria desde que un Estado expresa su poder imperio a través de una ley, que actualmente constituyó la base del principio de legalidad.

² De La Garza, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano**, pág. 32.

En Guatemala previo a su descubrimiento y conquista, el primer elemento esencial y básico de la rama del derecho tributario, fue el tributo, lo cual fue objeto de conflicto y guerra entre las primeras civilizaciones indígenas, con la finalidad de mantener la legitimidad para su recaudación, según se puede deducir de lo que expresan los autores Escobar Medrano y González Camargo que: “De la gran invasión tolteca, tres grupos fueron los que lograron caracterizar sus conquistas en señoríos. Los primeros fueron los Quichés, después los Cakchiqueles y Tzutuhiles. Los tres, a fines del siglo XV, eran grandes enemigos y vivían en continuas luchas porque esa era la única forma de sostener y mantener la base de su señorío: la explotación tributaria de comunidades agrarias”.³ (sic.)

En tal situación, es notorio la obligación de pagar los gravámenes que se exigían antes y posterior a la conquista a los jefes de los señoríos y que esos acontecimientos no demuestran el nacimiento del derecho tributario, sino únicamente la existencia y la discrecionalidad de la aplicación de la especie tributaria como elemento esencial de dicha rama del derecho.

Los primeros antecedentes del derecho tributario en la legislación nacional, se encuentra en la Constitución Política promulgada en el año de 1945, lo cual reguló lo siguiente: “Artículo 18, numeral tercero: Son obligaciones de los guatemaltecos: 3º. Contribuir a los gastos públicos en la forma prescrita por la ley. Artículo 19: Los extranjeros, desde que ingresan al territorio de la República, están estrictamente

³ Escobar Medrano, Edgar y Edna González Camargo. **Antología, historia de la cultura de Guatemala**, pág. 62.



obligados a respetar a las autoridades, pagar las contribuciones y cumplir las leyes, y adquieren el derecho a ser protegidos por ellas. Y el Artículo 119, numerales primero y tercero: Son también atribuciones del Congreso y limitaciones a que está sujeto: 1º. Decretar, interpretar, reformar y derogar leyes. Ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. 3º. Decretar tasas e impuestos ordinarios y extraordinarios cuando la necesidad lo exija, determinando las bases para su recaudación”.

Otro acontecimiento de la rama tributaria se estableció en la Constitución Política del año de 1956, en la que se dispuso lo siguiente: “Artículo 13, numeral cuarto: Son obligaciones de los guatemaltecos: 4º. Contribuir a los gastos públicos en la forma prescrita por la ley. Artículo 14: Los extranjeros, desde que ingresan al territorio de la República, están obligados a respetar a las autoridades, pagar las contribuciones y cumplir las leyes y reglamentos, y adquieren el derecho a ser protegidos por ellos. Y el Artículo 147, numerales primero y tercero: Corresponde también al Congreso: 1º. Decretar, reformar y derogar leyes. 3º. Decretar tasas e impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado, y determinar las bases de su recaudación”.

De los artículos de las dos Cartas Magnas descritos, se sintetiza el deber de cada ciudadano guatemalteco y extranjero de pagar la cuota de tributo y que al cumplimiento con la misma, se concretiza su participación en el sostenimiento de las erogaciones del Estado, que permitirán a este último alcanzar su finalidad primordial, asimismo en los cuerpos legales constitucionales citados, se estableció una clara clasificación del tributo



en: tasas e impuestos, que son los únicos que puede decretar y exigir el ente legislativo facultado.

Un tercer antecedente se encuentra plasmada en la Constitución Política del año de 1965, que reguló lo siguiente: “Artículo 11, literal cuarto: Son obligaciones de los guatemaltecos: 4º. Contribuir a los gastos públicos en la forma prescrita por la ley. Artículo 144: El imperio de la ley se extiende a todas las personas que se encuentren en el territorio de la República, salvo las limitaciones que establezca la Constitución, los tratados internacionales, y las normas de Derecho Internacional general aceptadas por Guatemala. Y el artículo 170, numerales primero y tercero: Corresponde también al Congreso: 1º. Decretar, reformar y derogar las leyes. 3º. Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado, y determinar las bases de su recaudación”.

De lo anterior, lo más relevante fue la modificación de la clasificación del tributo que dejó plasmado la Asamblea Nacional Constituyente de esa época, lo cual excluyó la especie tasa y se dejó taxativamente el impuesto como única especie tributaria.

La actual fuente que ha consolidado el fundamento del derecho tributario, se encuentra en la Constitución Política de la República de Guatemala creada el 31 de mayo del año de 1985, principalmente en los artículos siguientes: “Artículo 135. Deberes y derechos cívicos. Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes: ...d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley. Artículo 153. El imperio de la ley. El



imperio de la ley se extiende a todas las personas que se encuentren en el territorio de la República. Y el Artículo 239. 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...”

Es pertinente, que las distintas Cartas Magnas que existieron en la legislación nacional, siempre estipularon la obligación del sujeto pasivo de costear los diversos gastos que realiza el Estado para su sostenimiento, así como el sujeto activo facultado de crear las especies del tributo y exigir su cumplimiento.

Con relación a las especies del tributo como elemento esencial del derecho tributario, ha variado en los distintos cuerpos legales constitucionales, a excepción del impuesto que siempre fue estipulada en todas, la especie tasa únicamente fue regulada en las primeras dos y fue abolida en las dos últimas disposiciones constitucionales y las otras dos especies que fue el arbitrio y las contribuciones especiales que aparecieron por primera vez en la Carta Magna vigente, por lo que se determina que dichas especies son las mismas reconocidas por la doctrina.

El origen del derecho tributario, surge en una norma jurídica de carácter constitucional, de acuerdo al tratadista Amorós al referirse al tema indica: “Los principios unitarios y generales del Derecho Tributario de cada país, suelen recogerse en textos legales distintos de los que desarrollan los tributos específicamente. Estos textos legales son

las constituciones, y en la mayoría de los países americanos existen preceptos de tal naturaleza”.⁴ (sic.)

Entonces se concluye, que el derecho tributario en Guatemala, inicia su nacimiento de forma implícita en el apareamiento de su regulación, contenido y sus principios en la primera Carta Magna creada en la legislación nacional y seguidamente adoptado en los distintos cuerpos constitucionales posteriores durante el desarrollo histórico de la legislación guatemalteca hasta la actual Constitución Política de la República vigente, que consolida la existencia de la materia tributaria, a pesar de la variación de las clases de tributo.

1.2. Definición

Para tener una noción general del derecho tributario, se alude a las diversas definiciones aportadas por los distinguidos tratadistas especializados en materia tributaria, en virtud que dentro del ordenamiento jurídico tributario no existe alguna definición legal de la nueva rama del derecho.

El autor Villegas dice que: “La terminología no es uniforme respecto a esta rama jurídica. Hace notar Giuliani Fonrouge (t. 1, p. 37) que en tanto la doctrina italiana, española y brasileña usan la denominación “derecho tributario”, los alemanes prefieren la expresión “derecho impositivo”, mientras que los franceses se refieren al “derecho fiscal”, que es la expresión más generalizada entre nosotros. Agrega el autor

⁴ Amorós Rico, Narciso. **Derecho tributario**, pág. 136.

mencionado que probablemente la denominación más correcta es la de “derecho tributario... En América Latina predomina la expresión “derecho tributario”, y la principal entidad especializada se denomina “Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario”.⁵ (sic.)

Del estudio de cualquier rama del derecho, es necesario concretar la denominación correcta y encuadrarlo a los márgenes de las normas jurídicas existentes, en este sentido Guatemala adoptó el concepto derecho tributario, aunque en ningún apartado se encuentre taxativamente con esa denominación, sino por que se asemeja directamente con los tributos y el vínculo jurídico que se origina entre ambos sujetos y no derecho fiscal, que es una disciplina jurídica joven totalmente distinta.

Existen varias definiciones, que hacen referencia del derecho tributario, para el suramericano, Giuliani es: “La rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones en éste con los particulares y en las que se suscitan entre estos últimos”.⁶ Este autor acepta la denominación derecho fiscal y que su definición engloba la relación entre el Estado y los particulares derivados del poder tributario del Estado.

Por su lado el tratadista Sergio Francisco De La Garza indica que el derecho tributario es: “el conjunto de las normas jurídicas relativas al establecimiento de los tributos, a la

⁵ Villegas, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**, pág. 131.

⁶ Giuliani Fonrouge, Carlos M. **Derecho financiero**, pág. 37.

⁷ **Ibid**, pág. 32.

relación jurídica tributaria principal y a las accesorias, y a las que aseguran recaudación de los tributos”.⁷

Lo anterior se funda que la rama tributaria es un conjunto de disposiciones legales que establecen la creación, modificación y derogación de las especies tributarias, las relaciones entre los sujetos de la obligación jurídica tributario y las normas jurídicas relacionadas con la recaudación de los tributos, pero dicha definición se refiere más a la rama de derecho fiscal y no tributaria.

Para el autor Héctor B. Villegas el derecho tributario es: “en sentido lato, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos”.⁸ De esta definición, se sintetiza que la rama tributaria estudia el conjunto de normas jurídicas que regulan las especies tributarias desde su creación hasta su efectivo cumplimiento.

Por otra parte, la licenciada Monterroso cita a Fernando Sainz de Bujanda, quién manifiesta que el derecho tributario: “Es la rama del Derecho Financiero que organiza los elementos estructurales constitutivos del tributo y determina normativamente las potestades, sujeciones y deberes a través de los que se desenvuelven las funciones públicas, de gestión de resolución de policía, encaminada a la aplicación del expresado recurso financiero”.⁹ (sic.)

⁸ Villegas, **Ob. Cit**; pág. 131.

⁹ Monterroso de Morales, Gladys Elizabeth. **Derecho financiero parte I, finanzas públicas**, pág.26.

El derecho tributario, regula la base económica jurídica tributaria del Estado y establece los elementos o bases tributarios en cuerpos legales ordinarios dirigidos a la sociedad, y que este último será acreedor de la satisfacción de sus necesidades para su sobrevivencia, pero esa regulación, la hará el ente supremo facultado para ejercer su soberanía y que sin ella, no puede subsistir ni alcanzar sus fines, porque es implícito de ella.

De acuerdo a las distintas consideraciones sobre esta materia, se determina primero que la rama tributaria es parte del derecho financiero y segundo que el Estado a través del ente facultativo, decreta cuerpos normativos que regulan la creación de las especies tributarias estipuladas en la Carta Magna en sus diversas manifestaciones y las relaciones que nacen a consecuencia de las mismas.

De todo lo expuesto, se puede comentar que el derecho tributario es denominado como tal, y es una rama del derecho financiero que estudia un conjunto de normas jurídicas, instituciones y principios que regula los tributos, los sujetos de la obligación jurídica tributaria y las bases de recaudación de los tributos en un determinado territorio.

1.3. Clasificación

En la legislación guatemalteca no existe una clasificación legal taxativamente del derecho tributario, pero la doctrina hace mención de una clasificación de la rama tributaria de la manera siguiente:

- Derecho tributario sustantivo,

- Derecho tributario formal.

1.3.1. Derecho tributario sustantivo

El autor Sergio Francisco De La Garza: “llama Derecho Tributario Sustantivo o material al conjunto de normas jurídicas que disciplinan el nacimiento, efectos y extinción del crédito fiscal y los supuestos que originan el mismo, esto es la relación jurídica principal, así como las relaciones jurídicas accesorias que lógicamente se vinculan con el tributo”.¹⁰

Lo anterior significa, que esta parte del derecho tributario regula la clase de tributo, el origen de la obligación jurídica tributaria y las bases para su recaudación.

Por su parte, Héctor Villegas manifiesta que: “el derecho tributario material tiene la específica misión de prever los aspectos sustanciales de la futura relación jurídica que se tramará entre el Estado y sujetos pasivos con motivo del tributo”.¹¹

Es preciso notar, que los aspectos sustanciales que indica el tratadista, se sintetiza en los elementos: hecho generador de la obligación tributaria, exenciones, sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad, base imponible y el tipo, deducciones, infracciones y las sanciones tributarias, en Guatemala, dichos aspectos se establecen en el artículo 239 de la Constitución Política de la República, lo cual, es conocido como bases de

¹⁰ De La Garza, **Ob. Cit**; pág.33.

¹¹ Villegas, **Ob. Cit**; pág.217.



recaudación; asimismo, se desarrolló en el decreto número 6-91 del Congreso de la República, por lo tanto, se alude en la legislación nacional, la regulación del derecho tributario sustantivo.

La base de la obligación tributaria, se fundamenta en el Artículo 154 en su literal d) de la Ley Suprema vigente, que estipula: “Deberes y derechos cívicos. Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes: ...d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley...”

La obligación tributaria nace con la creación y modificación de una norma tributaria que regula el vínculo jurídico obligacional entre el Estado y los contribuyentes, el primero se facultó de exigir el pago de los tributos a través de los entes públicos competentes, en el caso de los impuestos, es la Superintendencia de Administración Tributaria, el de las contribuciones especiales una entidad específica y de los arbitrios los municipios y el segundo es el obligado responsable de la prestación pecuniaria de las especies relacionadas.

En relación al hecho generador se encuentra una su definición legal en el Artículo 31 del Código Tributario, que establece: “Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”. Esto se refiere, que la norma tributaria regula con certeza el presupuesto, hecho o situación que genere el vínculo jurídico tributario de los sujetos y en cuanto a la extinción de la obligación, la norma legal citada, describe en el

capítulo IV, las siguientes: el pago, la compensación, la condonación o remisión y la prescripción.

Derivado de todo lo expuesto, el derecho tributario sustantivo se manifiesta en un conjunto de normas jurídicas coercitivas, que regulan el origen, modificación y extinción de la relación jurídica tributaria, en relación a la prestación pecuniaria de las especies tributarias establecidas en varias normas ordinarias especiales, por ejemplo la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial Para Protocolo y la más reciente Ley del Impuesto Específico a la Primera Matrícula de Vehículos Automotores Terrestres.

1.3.2. Derecho tributario formal

En cuanto a esta otra clasificación del derecho tributario, Sergio Francisco De La Garza dice: “El Derecho Tributario Formal es el conjunto de normas jurídicas que disciplinan la actividad de la rama de la Administración Pública que tiene encomendada la recaudación de los tributos”.¹² Se entiende entonces que esta parte de la rama tributaria, es un conjunto de disposiciones que disciplina la actividad de la Superintendencia de Administración Tributaria, relacionada en administrar, recaudar, controlar y fiscalizar los tributos.

También esta parte del derecho tributario, tiene por objeto hacer cumplir la obligación de la prestación pecuniaria a título de tributo que nace de las normas tributarias

¹² De La Garza, **Ob. Cit**; pág. 34.

sustantivas, en efecto, recaudar los tributos; y los sujetos de la obligación de la norma formal, por un lado se encuentra la Superintendencia de Administración Tributaria, que representa al Estado en su calidad de sujeto activo y por el otro el destinatario, que es el sujeto pasivo, quién actúan en su calidad de contribuyente o responsable en la relación jurídica tributaria.

Las actividades procesales reguladas por la norma formal y la aplicación de la norma material, en la legislación guatemalteca la ejerce la Superintendencia de Administración Tributaria como representante del Estado, como órgano administrativo descentralizado con autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, con la finalidad de cumplir su objetivo primordial, posee competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional; las actividades que realiza el ente administrativo indica Dino Jarach citado por Sergio Francisco De La Garza, puede definirse como: “la tutela por parte de un organismo administrativo de crédito que nace de las normas tributarias sustantivas”.¹³

De lo anterior puede describirse que el derecho tributario formal, constituye las reglas de aplicación que permite hacer eficaces la recaudación de los tributos y encuentra su base en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República, que regula: “Principio de legalidad... así como determinar las bases de recaudación...”, en el Título IV del Código Tributario y la función específica del órgano administrativo está contenida en el Artículo 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto 1-98 del Congreso de la República, que dispone: “Objeto y funciones de la

¹³ **Ibid.**



SAT. Es objeto de la SAT. Ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes: a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades...”

Por ello en términos generales, se concluye que el derecho tributario formal en referencia, es un conjunto de normas jurídicas relativas al proceso concerniente a la aplicación de la norma sustantiva a casos concretos en sus diferentes aspectos: determinar el tributo que debe pagar cada contribuyente y la forma como recaudarlo, por lo que la norma formal y sustantiva tiene una vinculación indivisible para su aplicación.

1.4. Principios doctrinarios del derecho tributario

Esta terminología se refiere a las bases o directrices que rigen y constituyen el cimiento del derecho tributario, dentro de una normativa constitucional de los Estados modernos y los nuevos que adopten estos, los cuales han de desarrollarse sus propias instituciones.

A lo largo de la historia en la vida humana, han surgido transiciones en el ámbito social, jurídico, político y económico, que se concreta en los Estados modernos, que

garantizan los derechos de las personas y la actuación del Estado, investida de su poder imperium en la creación de las normas tributarias.

Es menester, brindar un tratamiento especial y unitario a los principios que desarrollan el derecho tributario de acuerdo a los criterios doctrinarios que hacen referencia a este tema, las más comunes e importantes son:

1.4.1. Principio de legalidad

Este principio es sostenido comúnmente por los diversos tratadistas con el aforismo latino *nullum tributum sine lege*, que significa que no hay tributo sin ley previa que lo establezca, por lo que adopta una mayor relevancia al sintetizar que ningún tributo es obligatorio, si carece de su existencia preestablecido conforme a las prescripciones de la Constitución Política de la República de Guatemala, lo cual fundamenta la base del Estado para ejercer su poder tributario.

Según el autor Héctor Villegas expresa: “En la historia constitucional, cuyo origen se remonta a la Carta Magna inglesa del año 1215, la reivindicación del poder del parlamento en cuanto a consentir los tributos, fue uno de los principales motivos de lucha contra el poderío absoluto de los soberanos”.¹⁴ Esto significa, que el inicio del principio de legalidad surgió desde la primera Carta Magna inglesa cuando estableció los tributos y abolió todo tipo de discrecionalidad y arbitrariedad de quienes ejercían el poder soberano.

¹⁴ Villegas, **Ob. Cit**; pág. 188.

También es preciso resaltar que el principio de legalidad constituye la base del nacimiento de las normas jurídicas tributarias y en virtud de ello el autor Dino Jarach citado por Sergio Francisco De La Garza manifiesta: “que el nacimiento del derecho tributario “nace en virtud de un proceso histórico-constitucional; en el que el Estado ejerce su poder de imperio para la imposición de los tributos, misma que se ejerce únicamente a través de la ley, y que este supremo principio está la base del origen del Derecho Tributario y del Derecho Constitucional moderno, porque no debemos olvidar que fue por razones tributarias que nació el Estado moderno de derecho”.¹⁵

Siempre en relación al principio en análisis, el autor Héctor Villegas afirma que: “La consecuencia fundamental del principio es, entonces, que solo la ley puede especificar los elementos estructurales básicos de los tributos y especialmente el hecho imponible, que debe ser típico”.¹⁶

De lo expuesto, el principio de legalidad se considera que es uno de los más importantes del derecho tributario, porque es utilizada por las diversas legislaciones a través de cuerpos legales, con el objeto que estas fundamentan su base para su existencia y aplicación jurídica.

Por su parte, Sergio Francisco De La Garza en relación a este tema dice: “Respecto al Derecho Tributario existe el principio de que a través de la ley y sólo por ella se puede ejercer el poder de imperio estatal. En materia Tributaria, el poder de imperio del

¹⁵ De La Garza, **Ob. Cit**; pág. 32.

¹⁶ Villegas, **Ob. Cit**; pág. 189.



Estado, como lo veremos más adelante, se ejerce únicamente por el Poder Legislativo y en el momento en que expide la ley tributaria. Una vez ejercido ese poder, a través de la ley, la fuerza coercitiva del Estado desaparece como poder y como fuerza, para quedar únicamente la fuerza coercitiva de la Ley”.¹⁷ (sic.)

Por ello, en términos generales se puede decir que la legalidad, es la facultad otorgada por la ley suprema al ente competente para determinar los tributos y las bases de los mismos.

El autor Amorós expresa: “En realidad, el principio de la legalidad tributaria constituye la cimentación precisa para toda la arquitectura del Derecho Tributario. Solamente admitiendo que tal Derecho tiene como fuente y como origen exclusivo la ley, es como podemos hablar de un Derecho Tributario”.¹⁸ (sic.)

La regulación del principio de legalidad dentro del marco jurídico nacional, se encuentra fundamentada en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala que establece: “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

¹⁷ **Ibid**, pág.33.

¹⁸ Amorós, **Ob. Cit**; pág.112.



imponible y el tipo impositivo; e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y f) Las infracciones y sanciones tributarias. Son nulas Ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”. Y en el tercer considerando del Código Tributario dispone: “Que dicho precepto constitucional regula restrictivamente la función legislativa en materia tributaria, al incluir en forma desarrollada el principio de legalidad, las bases sobre las que descansa el sistema tributario y otras normas sujetas a la competencia de leyes ordinarias”.

En lo precedente, se concluye que este principio claramente se reconoce de forma expresa en la Carta Magna nacional y es la más importante dentro de esta rama jurídica, por concretarse como la base del poder tributario atribuida absolutamente al Congreso de la República y asimismo una clara clasificación de los tributos consistentes en impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, que deberán crearse implícitamente en normas ordinarias y no tendrán carácter de tributo si no son decretados a través de una ley previa, así como la imposición y vigencia de cualquier otra clase de tributo no designada constitucionalmente, serán nulo de pleno derecho.



1.4.2. Principio de capacidad contributiva

Como antecedente, el contenido completo de este principio aparece en Francia en la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano en el año de 1789 y en su Carta Magna de 1791 y que la mayoría de Estados adoptaron en su Ley Suprema, la legislación nacional acepta este principio en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República la que literalmente dice: “Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento”.

Se puede deducir del artículo citado, que los tributos deberán ser creados por la entidad facultada sin arbitrariedad, de acuerdo a la proporcionalidad del patrimonio del sujeto pasivo.

Héctor Villegas explica este principio en términos generales: “que la capacidad contributiva es el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria, garantizando su “justicia y razonabilidad”.¹⁹

Entonces este principio se refiere, que todos contribuirán al sostenimiento del gasto público, únicamente a la medida posible a su capacidad económica justa y equitativa,

¹⁹ Villegas, **Ob. Cit**; pág.190.

con la finalidad de evitar alcance confiscatorio. Por ejemplo, el tipo impositivo debe aplicarse al sistema económico de cada uno de los sujetos pasivos, y en efecto, su resultado es variado por el hecho que depende de la cantidad de ingresos del contribuyente o responsable.

Algo muy relevante y contradictorio a este principio dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco, es la limitación de la misma, al concretizarse en los impuestos indirectos, especialmente el impuesto al valor agregado que el tipo impositivo es aplicado a todos los obligados al pago del mismo, lo cual, a los sujetos pasivos se les violenta esa aptitud económica, cuando el Estado manifiesta su voluntad unilateral sin consensos sociales, lo que constituye una inequidad.

1.4.3. Principio de la generalidad

Según el autor Héctor Villegas indica: “Este principio alude al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona física o ideal se halla en condiciones que marcan, según la ley, la aparición del deber de contribuir, este deber debe ser cumplido, cualquiera que sea su carácter del sujeto, categoría social, sexo nacionalidad, edad o estructura”.²⁰

Este principio se enuncia al referirse que el derecho tributario es aplicado y dirigido a toda la población, por basarse esencialmente en la ley, lo cual es de observancia general, es decir que las leyes tributarias son aplicables a todos los habitantes de la

²⁰ **ibid**, pág.192.



república, salvo por alguna circunstancia económica y social que se derivan de la capacidad contributiva estipulada por la propia ley.

El Artículo 135 de la Constitución Política de la República de Guatemala, regula: “Deberes y derechos cívicos. Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes... d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley. Y en el Artículo 153 de la Ley Suprema citada establece: “El imperio de la ley. El imperio de la ley se extiende a todas las personas que se encuentren en el territorio de la República”.

De las disposiciones legales descritas, se puede determinar claramente que constituyen la base legal del principio de generalidad, al estipular la obligación de todas las personas individuales o jurídicas que estén dentro del territorio nacional a contribuir mediante un tributo para satisfacer los gastos públicos del Estado.

Asimismo, indica el tratadista citado con anterioridad que: “El límite de la generalidad está constituida por las exenciones y beneficios tributarios, conforme a las cuales ciertas personas no tributan o tributan menos pese a configurarse (real o aparentemente; ver infra, cap. IX, punto 16) el hecho imponible. Estas exenciones y beneficios, sin embargo, tienen carácter excepcional y se fundan en razones económicas, sociales o políticas, pero nunca en razones de privilegio, y la facultad de otorgamiento no es omnímoda”.²¹ Lo que significa, que la obligación tributaria es de carácter extensivo del principio en análisis, empero es restringido por ciertas categorías

²¹ *Ibid*, pág.193.



en cuanto a su cumplimiento, en virtud, que ciertos sujetos pasivos son excluidos de forma total o parcial de la obligación tributaria por las exenciones, exoneraciones y beneficios.

En virtud de ello, la Corte de Constitucionalidad según Gaceta número 27, expediente 284-92, de fecha 23 de febrero del año 1993, expresa lo siguiente: “Una exención tributaria es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley. Por la exención se excluye, por razones determinadas, a quiénes de acuerdo con los términos de la ley alcanza el gravamen; es especial porque priva el principio de que el impuesto debe ser general cubriendo a la totalidad de los contribuyentes, de manera que nadie puede ser excluido sino por motivos especiales; por ello, una exención tiene una razonabilidad, ya sea a favor del Estado para impulsar el desarrollo o a favor de ciertas actividades útiles. Las exenciones son expresas y es el legislador a quién compete ponderarlas. Quién tiene el poder crear el gravamen tiene el poder de crear la exención. De ahí que las exenciones se encuentran establecidas en la ley con carácter de excepción a la obligación impositiva tributaria cuya determinación compete fijar al Congreso de la República por mandato de la propia Constitución, corresponde a sus propias facultades de valoración, establecer quiénes están exentos del pago de la obligación tributaria y quiénes no”.

Lo precedente, se basa que el principio de generalidad, es el principio del derecho tributario que consiste en la regulación legal de que toda la población guatemalteca está obligada a contribuir mediante las especies tributarias preestablecidas, pero debe de



atenderse a sus ingresos propios y con la limitación de dispensar expresamente al sujeto obligado de la tributación por las exenciones y beneficios tributarios.

En Guatemala es pertinente la presencia de los límites del principio en análisis, lo cual es adoptada en la legislación nacional en el Artículo 65 del Código Tributario, por consiguiente es menester, comentar en que consiste cada una de ellas:

- a) Las exenciones: el Artículo 62 del Código Tributario guatemalteco, establece: “Exención es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley”.

Esta institución, es una limitación al principio de generalidad que consiste en eximir al sujeto pasivo de la obligación tributaria de manera expresa en las leyes tributarias, por efectuar actividades de educación, benéficas, culturales, artísticas, deportivas y literarias, lo cual constituye un beneficio.

Doctrinariamente las exenciones pueden ser:

- Subjetivas: esta exención libera de forma directa a los contribuyentes o responsables de la relación jurídica tributaria por realizar actividades académicas, benéficas, culturales, artísticas, deportivas y literarias; por ejemplo los centros educativos públicos y privados y las universidades están exentos al pago del impuesto al valor agregado.

- **Objetivas:** son exenciones que eximen de la obligación tributaria relacionadas a determinados bienes, actos y servicios que constituyen el hecho generador del tributo; verbigracia, los vehículos de los organismos del Estado y sus entidades descentralizadas, autónomas y de los bomberos están exentas del pago del impuesto específico a la primera matrícula de vehículos automotores terrestres.

- b) **Beneficio tributario:** es otra limitación al principio de generalidad, que emana de la misma manera de un cuerpo legal, que dispone que la prerrogativa que se concede a un contribuyente es parcial, en relación a los elementos cuantitativos y ámbito temporal de aplicación, que significa que el contribuyente efectúa el pago de la prestación pecuniaria en menor cantidad al tipo impositivo o se exime de ello por cierto tiempo y que tienen carácter indelegable.

1.4.4. Principio de igualdad

Según Belin L`égálite citado por Giuliani manifiesta que: “El principio de igualdad ante las cargas públicas es inseparable de la concepción democrática del Estado y recibió su primera formulación legal en el derecho público surgido de la Revolución Francesa, por oposición al régimen de privilegios de la época precedente”.²²

²² Giuliani Fonrouge, Carlos M. **Derecho financiero**, Volumen I, pág. 302.



La Revolución Francesa fue un acontecimiento, que erradicó los privilegios de la nobleza y el clero, posteriormente adquirió difusión universal y se orientó en la equidad y justicia tributaria en los nuevos Estados.

El Artículo 4 de la Constitución Política de la República, estipula: “En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades”. Y el Artículo 243 de la misma Carta Magna, regula: “Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo”. De estas disposiciones se desprende claramente el fundamento del principio de igualdad.

De la misma forma la Corte de Constitucionalidad según Gaceta número 69, expediente 641-03, de fecha 31 de julio del año 2003, comentó: “la igualdad consiste en dar igual tratamiento impositivo a los contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias o condiciones... La garantía de igualdad tributaria, en realidad, establece, que las leyes deben de tratar de igual manera a los iguales, en iguales circunstancias. Deben tomarse en cuenta las diferencias que caracterizan a cada uno de los sujetos tributarios en el lugar, tiempo y modo en que han de aplicarse los tributos para determinar si concurren las mismas circunstancias, pues de lo contrario pueden y deben establecerse las diversas categorías impositivas”.



Por ello, el autor De Juano afirma: “A iguales capacidades contributivas, iguales obligaciones tributarias”.²³ Este criterio hace referencia de la equidad entre la aptitud económica y el deber de los sujetos pasivos.

Como puede deducirse, la ideología moderna tributaria, se orienta que todos los ciudadanos son iguales de trato ante la ley, al momento de contribuir al sostenimiento de las cargas tributarias del Estado, deben ser coherentes a sus condiciones de capacidad económica y sin establecer diferencia de ideas políticas, religión, raza, sexo o nacionalidad.

A manera de comentario, con relación al principio de igualdad, la obligación de contribuir, se establece igual para todos los habitantes y desiguales por la variación de condiciones de capacidad económicas de estos, lo cual permite eliminar la discriminación entre las distintas estructuras sociales, con la finalidad de mantener un justo equilibrio y como consecuencia, la efectividad, uniformidad y aplicabilidad del derecho tributario en el país.

1.4.5. Principio no confiscación

Cabanellas, lo define de la forma siguiente: “La confiscación era una consecuencia de la pena llamada muerte civil. Desaparecida la misma, que reducía a una incapacidad absoluta de derecho, no cabe considerarla más que en su aspecto histórico, aunque hipotéticamente, en regímenes dictatoriales, es frecuente que se estilen medios de

²³ De Juano, Manuel. **Curso de finanzas y derecho tributario**, pág.253.

expropiación o de responsabilidad civil o política que más bien constituyen confiscaciones, por el inmotivado y ejecutivo procedimiento y lo insignificante de la indemnización real, cuando no media además, velada amenaza de perder los bienes a cuentas no se someten o claudiquen”.²⁴

Por otra parte, Ahumada afirma: “que las normas impositivas no son leyes de excepción, ni limitan la libre disposición de los bienes de los ciudadanos; dejando tales limitaciones al ámbito del Derecho Civil y del Derecho Administrativo”.²⁵

De las definiciones citadas, puede afirmarse que la confiscación se refiere a la limitación a la libre disposición y goce de la propiedad privada de las personas, no obstante la no confiscación significa que el Estado no puede crear tributos que absorben la mayor parte del patrimonio del sujeto pasivo, lo que sería ilusorio la aplicación del principio de la capacidad contributiva.

Por ello, en la legislación guatemalteca la Corte de Constitucionalidad como un tribunal de jurisdicción privativa comentó en la Gaceta número 90, expedientes acumulados 2947 y 3108-2008, de fecha 03 de diciembre del año 2008, lo siguiente: “Está claro que lo que se prohíbe es el impuesto confiscatorio, es decir, aquel impuesto excesivo, que produce efectos indeseables, que excede el límite de lo razonable o aquellos que sustraigan una parte sustancial de la propiedad o la renta. En este sentido se ha señalado que; en todo sistema constitucional donde se encuentran establecidos

²⁴ Cabanellas, Guillermo. **Diccionario de derecho usual**, pág.469.

²⁵ Ahumada, Guillermo. **Tratado de finanzas públicas**, tomo I, pág.348.



principios rectores del ejercicio del poder Tributario del Estado y se garantice los derechos fundamentales de los ciudadanos, las tributaciones confiscatorias pueden ser consideradas inconstitucionales, siendo el problema esencial, determinar desde el punto de vista jurídico cuando un impuesto puede considerarse confiscatorio”.

No debe de entenderse, que la no confiscación, significa la prohibición de cualquier embargo precautorio o definitivo de los bienes del sujeto pasivo, en virtud de incumplimiento de la obligación tributaria que se ejecuta en un procedimiento económico coactivo, con la finalidad de recaudar el tributo respectivo.

El Artículo 243 de la Carta Magna nacional, dispone: “Principio de capacidad de pago... Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna...” La disposición descrita, taxativamente regula la base del principio de la prohibición de la no confiscación y la doble tributación al sujeto pasivo guatemalteco.

1.4.6. Principio de la no afectación de los ingresos públicos

Este principio la doctrina lo señala como tal en el derecho presupuestario, por la simple razón que los tributos conforman la fuente principal de los ingresos del Estado y en virtud que los tributos forman parte de los ingresos públicos, por ello, Carlos M. Giuliani Fonrouge hace mención de la misma, en efecto, este principio tiene por objeto que: “determinados recursos no se utilicen para la atención de gastos determinados, esto es, que no tengan una “afectación” especial, sino que ingresen a rentas generales; de

modo que todos los ingresos, sin discriminación, entren a un fondo común y sirvan para financiar todas las erogaciones”.²⁶

Con el criterio indicado con relación al principio objeto de tema, se desprende que los recursos provenientes en concepto de tributo de cada período fiscal, el Estado lo distribuirá en su totalidad en sus necesidades indispensables; pero en ningún momento lo subordinará, ni destinará a un gasto público específico previo a su captación, empero, en Guatemala cabe señalar que algunas normas tributarias materiales establecen cierto porcentaje de los ingresos de algunas especies tributarias, destinadas a gastos determinados, lo cual ocasiona una violación a este principio tributario.

1.5. Principios constitucionales del derecho tributario guatemalteco

Los principios que fundamentan el derecho tributario en Guatemala y contenidos en la Constitución Política de la República, se encuentran las siguientes:

- Principio de legalidad,
- Principio de la capacidad contributiva,
- Principio de generalidad,
- Principio de igualdad,
- Principio no confiscación.

²⁶ Giuliani, **Ob. Cit**; pág. 97.

Conocidos y comentados los principios anteriores, es necesario mencionar otras establecidas por las disposiciones constitucionales, aunque no son consideradas como principios sino constituyen un fenómeno, que son las siguientes:

- **Principio no a la doble y múltiple tributación interna:** se encuentra plasmada en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República nacional, que regula: “Principio de capacidad de pago... Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o periodo de imposición”. Dicha disposición estableció claramente que la doble o múltiple tributación surge desde el punto de vista subjetivo cuando el contribuyente o el responsable es obligado a pagar dos o más veces los impuestos, arbitrios y contribuciones especiales; en relación al sujeto del poder tributario, fue contradictorio, porque solo existe un sujeto activo.

Al respecto, el tratadista Carlos M. Giuliani Fonrouge afirma que: “puede decirse que existe doble tributación(o múltiple) imposición, cuando las mismas personas o bienes son gravados dos (o más) veces por análogo concepto, en el mismo período de tiempo por parte de dos (o más) sujetos con poder tributario”.²⁷ El criterio del autor se refirió a los mismos elementos establecidos en la disposición constitucional citada, salvo a lo estipulado del sujeto con poder tributario, que en la legislación nacional es el Congreso de la República.

²⁷ Giuliani, **Ob. Cit**; pág. 311.

- **Principio de irretroactividad:** En el ordenamiento jurídico constitucional guatemalteco la aplicación de este principio es general, en el sentido que ninguna ley tiene carácter retroactivo y la única excepción a la regla es la norma ordinaria en materia penal, con la condición de que sea favorable al reo.

A modo de comentario propio, es preciso describir, que no son aplicables los elementos estructurales de una normativa tributaria posterior a situaciones nacidas bajo la vigencia de una norma tributaria anterior, ni el Congreso de la República está facultado para decretar y reformar leyes tributarias con efectos fuera del ámbito temporal de validez, lo cual está prohibida constitucionalmente; en tal situación se mantiene la postura de este principio que ninguna ley regulará la aplicación de los tributos hacia el pasado.

Por tanto, este principio constituyó el fundamento legal excluyente de la rama tributaria, en virtud, que dichas normas jurídicas son aplicados únicamente a los hechos o actos ocurridos durante su vigencia o sean dentro de ámbito de validez.

1.6. Características del derecho tributario

Es necesario distinguir en el derecho tributario, sus propias características que lo diferencia con las otras ramas del derecho y la hacen como disciplina propia, lo cual se derivan del análisis de la doctrina en general que se describe a continuación:

1.6.1. Es autónomo

El derecho tributario es autónomo, en relación que posee sus propios principios, presupuestos e instituciones jurídicas, que la hacen totalmente independiente de otras disciplinas.

1.6.2. Pertenece a la rama del derecho público

En el Artículo 1 del Código Tributario, establece: “Carácter y campo de aplicación. Las normas de este Código son de derecho público...”, dicha disposición estatuye de forma expresa, que la disciplina tributaria forma parte del derecho público, en virtud de las relaciones jurídicas tributarias que surge entre el sujeto activo que es el Estado y el sujeto pasivo que son los contribuyentes o responsables derivados del origen de los tributos.

Asimismo, esta rama del derecho tributario forma parte del derecho público, porque sus disposiciones son obligatorias por la entidad pública facultada por el Estado, que se encarga de exigir su estricto cumplimiento.

1.6.3. Son unilaterales en su creación

Significa que únicamente el Estado hace uso de su ius imperium, en virtud de imponer al sujeto pasivo la carga tributaria necesaria para el cumplimiento de sus fines. Aunque aparentemente previo a la imposición de la carga tributaria, hace un consenso con la

sociedad civil y concreta un pacto fiscal, a efecto de mantener la justicia y equidad tributaria.

1.6.4. Tutela el interés económico del Estado

El Estado mantiene sistemas pertinentes para la recaudación de los tributos, que aseguren su captación y ser custodiados en las arcas del erario público, lo cual evitará ciertos ilícitos tributarios que pueden afectar a ser utilizados para el cumplimiento de sus fines.

1.7. El poder tributario

El derecho tributario existe mediante la creación de los tributos, a través de cuerpos legales que establecen los procedimientos para su aplicación, inicialmente la facultad de crearlos quedó establecida en el Artículo 171 de la Constitución Política de la República, que expresa: “Otras atribuciones del Congreso. Corresponde también al Congreso: a) Decretar, reformar y derogar las leyes...” y el Artículo 239 del mismo cuerpo constitucional regula: “Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales...”, de las disposiciones descritas, estriba que esas atribuciones corresponde con exclusividad al Congreso de la República de Guatemala.

La soberanía es la esencia del poder público que proviene del pueblo y esta lo delega al Estado y que la transición de la soberanía delegada, se constituye en el poder supremo

del Estado y este poder es dividido en sus tres organismos, con el objeto primordial de cumplir sus fines y por ende regir a la sociedad.

Con relación a lo precedente, se afirma que el poder tributario, su etimología radica en la soberanía que el pueblo ha delegado al Estado, generalmente este poder, según Carlos M. Giuliani Fonrouge es conocido con distintas terminologías que son: “de supremacía tributaria (Berliri), de potestad impositiva (Micheli), de potestad tributaria (Cocivera, Alessi-Stammati), poder fiscal (Bielsa), poder de imposición (Ingrosso, Blumenstein)”.²⁸ En el caso de la legislación guatemalteca adopta la terminología poder tributario, lo cual consiste en la facultad de decretar especies tributarias, que surge imprescindiblemente con el Estado y el derecho, porque se halla implícito en ellos.

En síntesis se concluye, que el Estado es el único ente facultado a través del Congreso de la República, para crear, reformar y derogar leyes tributarias, asimismo es el único facultado a través de la Superintendencia de Administración Tributaria para requerir el cobro del tributo que ha sido creado; misma que está regulado en la Constitución Política de la República, que nadie más que el Congreso de la República está facultado para dicha actividad legal.

1.7.1. Definición

El poder tributario es definido en distintas formas, según Sáinz de Bujanda citado por Viesca, señala que: “es la facultad del Estado de procurarse los medios económicos

²⁸ Giuliani, **Ob. Cit**; pág. 268.

necesarios para el cumplimiento de sus fines y pertenece al ámbito de los poderes de supremacía o de imperio, que corresponden, ab origine, al ente público”.²⁹

Lo anterior enuncia aspectos generales, que hace referencia únicamente de la facultad del Estado de obtener recursos económicos, sin especificar de manera expresa qué tipo de recursos y quiénes son los sujetos obligados.

Indica Ingresso Blumenstein, citado por Carlos M. Giuliani Fonrouge que: “El poder tributario identifica al poder de imposición como la posibilidad de hecho y de derecho que tienen los entes públicos territoriales para establecer impuestos, es una especie de emanación de la soberanía territorial o sea del señorío o dominio que el Estado tiene sobre las personas y las cosas que se encuentran en su territorio”.³⁰ El poder tributario en este criterio, es delegado a las distintas entidades públicas competentes con el objeto de imponer únicamente una especie tributaria mediante una disposición legal o no en su determinado espacio geográfico.

Para el tratadista Héctor Villegas la potestad tributaria es: “la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención”.³¹ De esta definición, se parte de la existencia de dos aspectos muy importantes, primero el derecho que posee el Estado de imponer la obligación de contribuir a los habitantes con los gastos públicos en su territorio, para sostenerse y cumplir con el bien común; y el

²⁹ Faya Viesca, Jacinto. **Finanzas públicas**, pág.2.

³⁰ Giuliani, **Ob. Cit**; pág. 268.

³¹ Villegas, **Ob. Cit**; pág.184.

segundo, en caso de incumplimiento, surte nuevamente la facultad de exigir su efectivo cumplimiento.

Entonces se concluye que el poder tributario es una facultad absoluta y exclusiva del Estado a través del Congreso de la República para crear, modificar, derogar y exigir las especies tributarias, que se concreta a través de un cuerpo normativo tributario dirigido al sujeto pasivo sometido en su territorio.

1.7.2. Características

Carlos M. Giuliani Fonrouge señala que las características del poder tributario son: “abstracto, permanente, irrenunciable e indelegable”.³²

- a) Abstracto: porque la facultad no puede ser percibido por los sentidos de las personas y no admite cuantificarlo ni medir su manifestación hasta que sea materializado en cuerpo legal tributario, lo cual da origen a la obligación del sujeto pasivo de contribuir al gasto público.
- b) Permanente: implica que el poder tributario, no se extingue en el transcurso del tiempo, porque es indefinido e imprescriptible con la existencia del Estado, ni fenece con las transiciones de los períodos de gobierno, salvo con las formas de extinguir las obligaciones tributarias.

³² Giuliani, **Ob. Cit**; pág. 272.

- c) Irrenunciable: esta característica estipula que el Estado no puede renunciar al poder tributario, porque constituye la base esencial para la creación de las especies tributarias que forman parte de sus recursos públicos.
- d) Indelegable: se refiere que el poder tributario únicamente lo ejerce el Estado a través del Congreso de la República, como ente exclusivo señalada por la Carta Magna, por ello, el ente legislativo no puede trasladar esta atribución en forma parcial o total a otra entidad pública.

Conocidos y comentados las características que señala la doctrina, se considera prudente enunciar otras que pueden deducirse claramente del poder tributario guatemalteco que son:

- Es legal: porque, el poder tributario emana su existencia en la ley, lo cual permite al Estado hacer uso de ella y garantiza las limitaciones en caso de arbitrariedad en su ejercicio, con el objeto de establecer la equidad y justicia en la relación jurídica tributaria.
- Es única: sobre un territorio determinado, no puede ejercerse sino un sólo poder tributario únicamente por el Estado a través del Congreso de la República, dirigido a todas las personas que se encuentren en ese ámbito espacial.



- Territorial: el ente supremo ejerce su poder tributario únicamente sobre su porción del globo terrestre, a excepción de los Tratados y Convenios que haya aceptado y ratificado en condiciones de reciprocidad.

CAPÍTULO II

2. Los tributos

Toda persona individual o colectiva para su existencia, desarrollo y alcance de sus objetivos, necesita de recursos económicos que le permitan sufragar sus necesidades mediatas e inmediatas para su estabilidad y permanencia social.

Los tributos constituyen una parte primordial de los recursos públicos del Estado, exigido coactivamente por este con o sin contraprestación y son creados con la finalidad de que toda persona contribuya al sostenimiento de los gastos públicos.

Los recursos públicos en términos generales señala el profesor uruguayo Ramón Valdés Costa, citado por Héctor B. Villegas son: “los ingresos en la tesorería del Estado, cualquiera que sea su naturaleza económica o jurídica”.³³

Entonces, los recursos públicos, se concibe que son todas las fuentes de ingresos que percibe el ente facultado en sus diversas manifestaciones; en la antigüedad el único ingreso conocido era el impuesto, que era una prestación especialmente en especie, que consistía en los frutos de la tierra y pecuniaria, establecidos discrecionalmente por el rey, posteriormente establecidas en ley, que fundamentó la base del principio de legalidad y nacimiento del derecho tributario.

³³ Villegas, **Ob. Cit**; pág.253.



El tributo es un elemento esencial del derecho tributario, lo cual motivó el origen de esta disciplina, dicho elemento fue conocido de manera incorrecta como impuesto, actualmente la doctrina ha utilizado la denominación tributo conocido también como contribución y prestación a las necesidades del Estado, que se manifiesta en sus diversas especies como impuestos, contribuciones especiales y tasas, que instituyen prestaciones pecuniarias o especies, que el ente facultativo exige a los habitantes, en virtud de una ley, que están sometidos en su territorio, con el objeto de satisfacer las necesidades indispensables.

2.1. Definición de tributo

La doctrina mantiene una diversidad de definiciones en relación a este concepto y que es necesario citar algunas de ellas, que contienen los elementos esenciales de su existencia.

Al respecto, Blumenstein Ernst citado por Chicas define: “Los tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquel, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma”.³⁴ Esta definición alude la facultad del Estado de delegar su poder tributario a otro ente público, para exigir la contribución dineraria a los sujetos obligados en determinado territorio, lo cual es aplicable a los Estados Federales y no a los Estados simples o unitarios.

³⁴Chicas Hernández, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**, pág.1.

Carlos M. Giuliani Fonrouge define el tributo como: “una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público”.³⁵ Esta definición resalta el inicio de la obligación jurídico tributaria entre el sujeto activo y el sujeto pasivo al cumplir o exigir el cumplimiento de la obligación de contribuir a los gastos del Estado.

Por otra parte el autor Héctor B. Villegas señala que los 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”.³⁶ Este criterio es acorde a la legislación nacional, en virtud que el texto constitucional regula la facultad del Congreso de la República con exclusividad de crear los tributos en sus distintas manifestaciones y la obligación de los guatemaltecos de contribuir a los gastos públicos del Estado, lo cual fundamenta la base del derecho tributario guatemalteco.

De lo expuesto, se puede partir que el tributo es una prestación monetaria que demanda el Estado en forma coercitiva a sus habitantes con o sin contraprestación, a través de su poder imperio, mediante un cuerpo legal, con el fin de captar ingresos suficientes acordes al cumplimiento primordial de cubrir los gastos públicos indispensables en su territorio.

No obstante, existe una definición legal en el Artículo 9 del Código Tributario, Decreto 6-91 que establece: “Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado

³⁵ Giuliani, **Ob. Cit**; pág. 257.

³⁶ Villegas, **Ob. Cit**; pág. 67.

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

2.2. Características

Según los distintos tratadistas en materia tributaria, las principales características de los tributos son las siguientes:

- a) Prestaciones en dinero: esta característica del tributo indica Héctor B. Villegas que: “la prestación sea pecuniariamente valuable para que constituya un tributo, siempre que concurren los otros elementos caracterizantes y siempre que la legislación de determinado país no disponga lo contrario...”³⁷; esto se refiere que los tributos a que está obligado a pagar el sujeto pasivo, son comúnmente de carácter monetario, aunque en algunos ordenamientos jurídicos adoptaron que las prestaciones sean en especies.

En el caso de Guatemala, el Código Tributario en el Artículo 9, expresa taxativamente que: “Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero...”, lo cual indica que la obligación tributaria es prestada únicamente en dinero, sin tomar en cuenta la naturaleza del hecho generador, lo que significa, que el tributo mediante sus especies recae sobre un inmueble, producto, renta y servicio, la prestación es siempre pecuniaria y en ningún caso será en especie del mismo bien que motivó su nacimiento.

³⁷ Ibid.



- b) Exigidas en ejercicio del poder de imperio: se manifiesta en el uso de la coacción utilizado por el ente facultado de forma abstracta y unilateral, para la imposición de los gravámenes fiscales dentro de los límites que le atribuye la Carta Magna, en la legislación nacional, esta característica se fundamenta en la exclusividad otorgada al Congreso de la República de crear y exigir el pago de los tributos determinados.
- c) En virtud de una ley: el poder soberano del Estado se manifiesta en la coacción abstracta plasmada en un cuerpo normativo, que es peculiar de la existencia de cualquier tributo; asimismo, fenece la facultad tributaria en el momento de haberse dejado establecido la obligación de la prestación monetaria.

El precepto legal constituye el mandato y fuente del tributo, sin ella es ilusorio la coacción de exigir la obligación tributaria a los sujetos pasivos, asimismo los gravámenes en ninguna circunstancia surgirían sin previa existencia de ésta, es decir que debe existir una ley que regule el origen de los tributos, caso contrario, no existirá el tributo sin regulación legal.

Esta característica tiene una estrecha relación con el principio de legalidad regulada en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, tal como es señalada por el tratadista Héctor B. Villegas al indicar: “El hecho de estar contenido el tributo en ley significa someterlo al principio de

legalidad enunciado en el aforismo latino *nullum tributum sine lege*³⁸, esto significa, que no hay tributo sin ley previa que lo establezca, de ello se deduce que la característica en estudio y el principio descrito constituyen la base fundamental del derecho tributario.

- d) Es de carácter obligatorio: se considera necesario agregar esta característica, en virtud, que las especies tributarias son establecidas de forma unilateral por el Estado, como consecuencia independientemente de la voluntad del sujeto obligado o responsable de la obligación tributaria, lo cual se sustenta en la disposición constitucional que estipula la obligación de los guatemaltecos de contribuir a los gastos públicos del Estado.

De acuerdo a este apartado, se parte con la idea que las características indicadas, forman la base elemental de la naturaleza del derecho tributario, además, la diferencia con las otras disciplinas, en virtud, que a falta de alguno de ellos, se convierte en obsoleto dentro del ordenamiento jurídico de una legislación.

2.3. Clasificación de los tributos

La clasificación tripartita tradicional de los tributos aceptados por la doctrina la dividen en impuestos, tasas y contribuciones especiales.

³⁸ Villegas, **Ob. Cit**; pág. 68.

También es importante, describir la clasificación legal de los tributos que contempla la legislación nacional, en el Artículo 239, que regula: “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales...”, no obstante, dicha clasificación fue contemplada nuevamente de forma específica en el Artículo 10 del Código Tributario, reformado por el Artículo 2 del Decreto 58-96 del Congreso de la República, que dispone: “Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras”.

En definitiva, es notorio observar la clasificación tripartita que adopta el ordenamiento jurídico tributario guatemalteco, pero no la misma división de la doctrina, porque se excluye la tasa y se incorpora el arbitrio como especie tributaria.

2.3.1. Impuestos

Doctrinariamente los impuestos surgen fundamentados en las teorías del sacrificio y del deber. Marabak señala que el: “impuesto tiene su origen en el término latino *impositus*”.³⁹ El concepto hace referencia al tributo que se exige en función de la capacidad económica de los sujetos obligados a su pago. Se habla de impuesto directo cuando se grava la fuente de capacidad económica, como el patrimonio, la renta de actividades lucrativas, de trabajo y del capital, de determinado sujeto pasivo de la relación tributaria, a excepción del impuesto indirecto que no especifica, quién es el

³⁹ Marabak Cerecedo, Doricela. **Derecho financiero público**, pág. 87.



obligado o responsable, en virtud de su traslación como características especial de esta y recae en el consumo o el gasto como el presupuesto establecido por la ley.

2.3.1.1. Definición

Los impuestos son una parte sustancial o más bien la más importante de los ingresos públicos, sin embargo, antes de dar una definición sobre los impuestos, se hace una breve diferencia entre los conceptos de ingreso público, contribución e impuesto, lo cual la autora citada con relación a este tema expresa: "ingresos públicos estamos haciendo referencia a todas las percepciones del Estado, pudiendo ser éstas tanto en efectivo como en especie o servicios. En segundo lugar, una contribución es una parte integrante de los ingresos públicos e incluye aportaciones de particulares como, por ejemplo, pagos por servicios públicos, donaciones, multas, etc. En tercer lugar, los impuestos forman parte de las contribuciones y éstas a su vez forman parte de los ingresos públicos".⁴⁰

En la legislación nacional, se comprende que los ingresos públicos son las formas de percepción de los recursos públicos y por ello, es considerado como el género y los tributos la especie porque constituyen parte del primero.

El tratadista Córdova afirma que: "impuesto es una carga establecida por la autoridad que representa el Estado, como consecuencia a la sociedad, y sufrida por el

⁴⁰ *Ibid*, pág. 45.

contribuyente que puede ser el ciudadano nacional o extranjero”.⁴¹ Este autor considera que el impuesto decretado, su ámbito de aplicación se extiende en relación al sujeto obligado de la relación tributaria así como fuera de su espacio territorial.

Margáin señala que: “los impuestos son la cantidad de dinero o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos”.⁴²

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

Las dos definiciones anteriores se deducen, el deber de cada persona de contribuir a los gastos públicos de un Estado, con el objeto de alcanzar su finalidad.

Entonces, se considera que esta clase de tributo, es una especie tributaria que consiste en una prestación pecuniaria exigida por el Estado de los contribuyentes, regulado en el marco legal para su subsistencia, sostenimiento y cumplimiento de su fin supremo, sin ninguna contraprestación.

Se da la existencia del impuesto, cuando la ley estipula expresamente el contribuyente, en efecto, este último se convierte en el principal obligado sin recibir un beneficio.

⁴¹ Córdova Ferry, Manuel. **Finanzas públicas, la teoría**, pág. 26.

⁴² Margáin Manautou, Emilio. **Introducción al estudio del derecho tributario mexicano**, pág. 44.

Por un lado, el impuesto siempre se exige a quiénes se hallen en las situaciones consideradas por la ley y por el otro, resalta de la falta de contraprestación por parte del sujeto activo, por la prestación pecuniaria recibida en su calidad de acreedor.

2.3.1.2. Principios

Los principios de los impuestos actualmente conocidos y aceptados son aquellos que fueron señalados por Adam Smith, contenida en su obra titulada La riqueza de las naciones, y son las siguientes:

- a) El principio de justicia,
- b) El principio de certidumbre,
- c) El principio de comodidad,
- d) El principio de economía.

2.3.1.2.1. Principio de justicia

Este principio se refiere que todo habitante o ciudadano tiene la obligación de contribuir al sostenimiento de las distintas erogaciones públicas de determinado Estado, conforme a la medida de la capacidad económica personal de los mismos, razón por la cual, Smith señala: "Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades: es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado de la



observancia o el menosprecio de ésta máxima, depende lo que se llama la equidad o falta de equidad de los impuestos”.⁴³

Del análisis de los principios de los impuestos realizados por la doctrina, se conoce que el principio en estudio se desarrolla a través de los principios de generalidad y el de uniformidad, por lo que se puede hacer factible el origen del principio de igualdad

2.3.1.2.2. Principio de certidumbre

Indica el tratadista Adam Smith con relación a este otro principio que: “El impuesto que cada individuo está obligado a pagar, debe ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, forma de realizarse, la cantidad a pagar, deben ser claras para el contribuyente y para todas las demás personas”.⁴⁴

La certidumbre entonces, se refiere que las bases de recaudación de los impuestos creados en las leyes tributarias deben ser claras, precisas y comprensibles con la finalidad de evitar cualquier forma de arbitrariedad en su imposición.

2.3.1.2.3. Principio de comodidad

Este otro principio parte con la idea del autor citado que: “todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su

⁴³ Smith, Adam. **La riqueza de las naciones**, trad. Española, Aguilar, pág. 684.

⁴⁴ **Ibid.**

pago al contribuyente”.⁴⁵ Significa entonces, que un impuesto debe ser recaudado en determinado período y de una forma accesible al contribuyente que no afecte fuertemente sus ingresos para su subsistencia.

2.3.1.2.4. Principio de economía

Flores expresa que este principio se manifiesta en: “la necesidad de que el costo de recaudación de los impuestos sea el menor posible, con el objeto de que la mayor parte de su rendimiento pueda ser utilizado por el Estado en el ejercicio de sus atribuciones”.⁴⁶

En términos generales se indica mediante este principio, la recaudación de los impuestos no debe incurrir en costos muy onerosos, lo cual afecta su mayor aprovechamiento y finalidad exclusiva.

De los principios citados, se logra entender, que los impuestos deben aplicarse de acuerdo a las bases de recaudación establecidos por la Carta Magna nacional y otras leyes, por la sencilla razón de evitar arbitrariedad del órgano administrativo recaudador.

Es importante resaltar en el presente apartado, que los principios descritos con anterioridad no son los únicos, en virtud que los impuestos constituyen la especie del

⁴⁵ Smith, **Ob. Cit**; pág. 685.

⁴⁶ Flores Zavala, Ernesto. **Elementos de finanzas públicas mexicanas**, pág. 144.

tributo, por tanto los principios de los tributos, son también de los impuestos por ser parte del género, los cuales ya fueron estudiadas, analizadas y comentadas.

2.3.1.3. Características de los impuestos

A los impuestos se les conocen ciertas características que del análisis de la doctrina en general, se señalan las siguientes:

- ✓ Es una prestación en dinero, como se expresó al inicio de este capítulo, que los tributos únicamente deben de pagarse en moneda nacional y no en especie como en algunas legislaciones, por tal razón el impuesto es pagado de la misma forma.
- ✓ Es una cuota privada, generalmente grava el patrimonio de los sujetos obligados, exonerándose de la misma el patrimonio público.
- ✓ Es obligatorio, porque debe ser cumplido el deber de contribuir al gasto público del Estado, caso contrario será exigido en forma imperativa.
- ✓ Es establecida en ley, en virtud que la prestación debe de cumplirse, si la obligación esta de forma expresa en la ley.
- ✓ No hay contraprestación, significa que es una obligación unilateral, que exclusivamente lo cumple el contribuyente con el pago de la prestación, sin que el Estado este obligado con él a prestarle un servicio personal o individual.

- ✓ Destinados a financiar los gastos públicos del Estado, se concluye entonces, que los impuestos fueron creados para ese fin, a efecto de satisfacer necesidades públicas de la población. Verbigracia: seguridad, salud, construcción de carreteras, educación e impartición de justicia.

2.3.1.4. Clases

El autor Héctor B. Villegas señala: “La clasificación más antigua es la que basa la distinción en la posibilidad de traslación. Impuestos directos son aquellos que no pueden trasladarse, e impuestos indirectos los que pueden trasladarse”.⁴⁷

2.3.1.4.1. Impuestos directos

Son aquellos en el cual, el sujeto percutido es también el sujeto incidido, no se da la traslación del mismo a un tercero y se identifica al sujeto obligado por el sujeto activo.

Por ello, el tratadista Matus expresa que: “En el impuesto directo, el Estado mediante procedimiento de su legislación tributaria, determina la capacidad contributiva en relación a las rentas que efectivamente aparecen percibidas o devengadas por un contribuyente”.⁴⁸

⁴⁷ Villegas, **Ob. Cit**; pág. 76.

⁴⁸ Matus Benavente, Manuel. **Introducción al estudio del derecho tributario**, pág. 45.

Generalmente, el impuesto directo es aquel que el sujeto pasivo no puede trasladar a otras personas, sino que inciden directamente en su propio patrimonio y es el único obligado señalado a pagar al Estado a través de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Normalmente el impuesto directo, es el que el legislador propone alcanzar inmediatamente, previo a establecer el verdadero contribuyente, suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco, de manera que las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto se funden.

2.3.1.4.2 Impuestos indirectos

Son los que gravan la riqueza no por su existencia en sí, sino por una manifestación de dicha riqueza de manera mediata, este impuesto se percibe con ocasión de ciertos actos de la vida económica y en los que el Estado ignora la individualización del contribuyente y aun más no le interesa conocerla.

En este tipo de impuesto, el sujeto legalmente obligado a pagar, lo traslada a un tercero, sujeto pagador quién verdaderamente efectúa el pago.

En sentido general, el impuesto se caracteriza por no otorgar una contraprestación determinada o directa por parte de quién lo requiere, sino por financiar los gastos del acreedor, generalmente es el Estado.



Los impuestos indirectos, sintetizan la capacidad contributiva que supone quiénes tienen y deben de pagar más. Sin embargo, esto no siempre se cumple, en virtud que a veces se priorizan otras causas: el aumento de la recaudación, la disuasión de compra de un cierto producto y el fomento de determinadas actividades económicas.

La clasificación de los impuestos más concreta y aplicada actualmente, se encuentra plasmada en el Título V capítulo IV en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, lo cual se estableció en: impuestos ordinarios y extraordinarios, y que dicha clasificación se derivó al ámbito temporal de validez que puede ser permanente y transitorio.

Ejemplo de los impuestos ordinarios se puede enumerar algunas:

- Impuesto sobre la renta;
- Impuesto específico a la primera matrícula de vehículos automotores terrestres
- Impuesto al valor agregado;
- Impuesto sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos;
- Impuesto al tabaco y sus productos;
- Impuesto específico sobre bebidas alcohólicas, destiladas y otras bebidas fermentadas;
- Impuesto a la distribución del petróleo crudo y derivados;
- Impuesto de timbres fiscales y papel sellado especial para protocolos;
- Impuesto sobre productos financieros.



De los impuestos extraordinarios se pueden mencionar, el impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz e impuesto de solidaridad.

2.3.2. Tasas

Como introducción a este tema, se deduce desde el punto de vista doctrinaria, que la tasa es una especie que forma parte del tributo, lo cual se puede señalar su carácter bilateral, en el sentido que ambos sujetos de la relación jurídica tributaria se obligan y se benefician con la contribución pecuniaria y con la prestación de una actividad estatal.

La prestación pecuniaria se constituye obligatoria, cuando el interesado demande la prestación de un servicio exclusivo prestado por cualquier ente público, mientras la realización del servicio requerido faculta al ente público a exigir el pago de la contribución monetaria.

Es una especie del tributo, que constituye una forma de financiar un servicio público divisible, en la cual se demanda la prestación de un servicio, para satisfacer una necesidad pública individual o colectiva y que dicho servicio es prestada por parte del Estado a través de sus órganos centralizados, desconcentrados, descentralizados y autónomos.

También la tasa puede analizarse desde el punto de vista de su contenido, lo cual crea una discrepancia con la característica que todo tributo es exigido por el Estado en el

ejercicio de su poder imperio, en virtud que esta especie se convierte en obligatorio si el responsable o interesado ha requerido la contraprestación.

Este tributo doctrinariamente conocido y aceptado por varias legislaciones a excepción la guatemalteca, lo cual se desarrollará como tal en este apartado, con la finalidad de determinar su naturaleza, aplicación y finalidad en el ordenamiento jurídico nacional.

2.3.2.1. Definición

Ovideo García, citado por Alvarado indica que: “la tasa es una exacción pagadera por el particular que se usa y beneficia especialmente de un servicio o de una cosa pública”.⁴⁹

Una primera aproximación al concepto tasa, puede hacerse a partir de la exigencia de la prestación monetaria que se le hace a la persona interesada, beneficiada por una actividad pública prestada por el Estado, pero es importante indicar que la definición descrita dejó abierto cierta ambigüedad si debe o no estar fundado en ley.

No obstante, el tratadista Giuliani Fonrouge, define la tasa como: “la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado, en virtud de ley por la realización de una actividad que afecta especialmente al obligado”.⁵⁰

⁴⁹ Alvarado S., José A. y Ottoniel López Cruz. **Derecho tributario y legislación fiscal**, pág. 21.

⁵⁰ Giuliani, **Ob. Cit**; pág. 18.



Del criterio del autor descrito, se entiende que el Estado está facultado de exigir el pago en efectivo de la tarifa contenida en ley por el servicio prestado.

Por otra parte, Héctor B. Villegas señala: “la tasa es un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible e inherente a su soberanía, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente.”⁵¹

La definición descrita, se sintetiza que la actividad es divisible, en relación que la actividad puede ser prestada por varios de sus órganos que lo conforman, lo cual, es prestada de manera directa al sujeto pasivo que lo necesite inmediatamente.

De los diversos criterios citados, es relevante los elementos de los impuestos ya analizados, a excepción de la contraprestación que caracteriza esencialmente a la tasa de la clasificación tripartita deducida por la doctrina.

Normalmente, se sintetiza el ingreso monetario percibido por las entidades del Estado por concepto de pago de un servicio público especial y divisible, mismo que beneficia directamente al sujeto que efectúa el pago.

Por ello, en términos generales se puede decir, que la tasa es una clase de tributo que consiste en la tarifa monetaria inferior o igual a su costo de producción, que todo contribuyente interesado paga por la prestación de un servicio público exclusivo, lo cual es establecido por el ente facultado a través de una ley.

⁵¹ Villegas, **Ob. Cit**; pág. 88.

2.3.2.2. Características

Se debe entender por característica, todo atributo inherente a determinado presupuesto o institución jurídica que lo diferencia de otros. Para el caso de la tasa, es lo que le pertenece por naturaleza o por ley, por ello, la doctrina mantiene diversas características con relación a esta clase de tributo, por lo que se menciona los esenciales siguientes:

- Es de carácter tributario: al respecto a esta característica Héctor B. Villegas expresa: “La circunstancia de tratarse de una prestación exigida coactivamente por el Estado, es justamente lo que le asigna a la tasa carácter de tributo, ya que de contrario nos hallaremos con un precio”.⁵²
- Con el párrafo indicado, se basa la doctrina y algunas legislaciones que la tasa es una especie del tributo que exige el Estado mediante una prestación monetaria contenida en un cuerpo normativo.
- Debe ser legal: indica el autor ya citado con relación a este tema: “el mismo carácter de tributo de la tasa torna esencial que únicamente pueda ser creada por ley”.⁵³ Significa que por ser considerado una especie tributaria, única y exclusivamente el Estado mediante el órgano respectivo, impone su cobro y los distintos servicios a través de la ley.

⁵² Villegas, **Ob. Cit**; pág. 88.

⁵³ **Ibid.**

- Es una contraprestación: lo cual es la característica esencial que lo diferencia con los impuestos, que consiste en una obligación bilateral donde ambas partes se obligan recíprocamente.
- El servicio debe prestarse a petición del usuario: significa que la administración pública efectuará la actividad pública, después del pago que haga el sujeto interesado.
- El servicio público lo presta el Estado o sus entidades centralizadas, desconcentradas, descentralizadas y autónomas: se refiere que el Estado es el obligado de hacer efectiva la realización de la actividad estatal de forma directa o indirecta en caso de una concesión administrativa.
- Destino del producto de la recaudación: esta clase de tributo su producto se destina exclusivamente al servicio respectivo, empero, el autor ya citado discrepa al indicar: "...la ley presupuestaria la que indique si determinados recursos se afectarán a gastos determinados o sí ingresarán en rentas generales, de tal manera que todos los ingresos –sin discriminación- entren a un fondo común y sirvan para financiar todas las erogaciones".⁵⁴

Se puede comentar que las características relacionadas, hacen referencia de la similitud entre los impuestos y la tasa, a pesar de ello, también lo diferencia con la

⁵⁴ **ibid**, pág. 90.

realización de la actividad, traducida técnicamente a lo que se conoce actualmente como la prestación de un servicio público como objeto principal de la relación tributaria.

2.3.2.3. Clases

No existe un acuerdo claro y uniforme de la clasificación doctrinal de la tasa, sin embargo, se presenta la siguiente:

Ovideo García citado por Alvarado cataloga la tasa en:

- a. "Tasas fijas: son aquellas que no varían su monto, permanecen invariables y aplican constantemente en los servicios administrativos.

- b. Tasas variables: Varían según los criterios que se toma en cuenta para mediar los coeficientes de las ventajas, del costo, del poder contributivo o de la clase social a la que pertenece el consumidor del servicio; en estas se debe tener en cuenta la extensión de una transmisión en los registros públicos, el valor de la operación o de la duración de la operación".⁵⁵ La clasificación de este autor se basa según el valor cuantitativo de los servicios públicos de acuerdo a las distintas manifestaciones y condiciones en que se preste.

Para finalizar este subtema, es menester hacer un análisis de la anterior clasificación, pues la misma, es genérica y además es aplicada de acuerdo a la variación de la prestación dineraria que el contribuyente está obligado a pagar, sin embargo merece mención especial, la clasificación más acorde que propuso el

⁵⁵ Alvarado, **Ob. Cit**; pág. 150.

tratadista Héctor Villegas en tasas judiciales y administrativas, lo cual abarca la primera clasificación, verbigracia:

- Por otorgamiento de documentos públicos,
- Por servicio de certificaciones de procesos judiciales,
- Por servicio de energía eléctrica pública,
- Por servicio de transporte,
- Por servicio de correos,
- Por servicio de publicaciones,
- Por servicio de inscripciones, anotaciones y cancelaciones en el Registro General de la Propiedad,
- Por servicio de peaje,
- Por servicio de emisión de licencia de conducir.

Se cierra este apartado, con la interrogante ¿son las tasas tributos en Guatemala? algo muy importante en la legislación nacional, esta especie tributaria no figura como tal, por ello será analizado al final del presente capítulo con mayor objetividad, en virtud que se trata de un problema controversial que motivó este trabajo de investigación.

2.3.3. Contribuciones especiales

Las contribuciones especiales son consideradas como una especie tributaria por sus características jurídico-financieras, aunque para algunos tratadistas como Héctor Villegas lo denomina contribuciones parafiscales, no obstante, esta clase de tributo es

reconocida legalmente como la tercera especie tributaria dentro de la legislación guatemalteca.

Conforme al sistema jurídico de cada Estado, inclusive la legislación guatemalteca, ha adoptado la regulación legal de la especie tributaria en análisis para su aplicación, de esta manera conlleva implícito su característica jurídica tributaria.

Las contribuciones especiales son financieras, por el hecho que todas las aportaciones obligatorias personales establecidas legalmente, son invertidas para costear una obra o servicio público especial, que beneficiará directamente al sujeto obligado.

La contraprestación en esta especie tributaria, se discrepa, en relación que ambos sujetos de la relación jurídica tributaria se obligan recíprocamente aunque no de forma equitativa, en este sentido, el sujeto pasivo de la obligación tributaria adquiere doble beneficio directo, por un lado con el uso individual o colectivo de la obra o el servicio y por la otra con la plusvalía generada por la obra o servicio público, mientras el sujeto activo únicamente percibió la mínima parte de la aportación monetaria para costear la obra o servicio específico.

2.3.3.1. Definición

El autor Jorge Aguilar citado por Raúl Antonio Chicas Hernández dice: “las contribuciones especiales son las contraprestaciones que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a uno o varios sectores de la población, con el objeto de

atender de forma parcial el costo de una obra o servicio de interés general y que se traducen en un beneficio manifiesto a quién se presta”.⁵⁶

Una primera idea al concepto de contribución especial puede partirse, que el criterio del autor citado, se discrepa al expresar que es una contraprestación, en virtud que el sujeto obligado paga la contribución con el objeto principal de obtener una ventaja, la cual puede ser patrimonial que le generará plusvalía y no simplemente la prestación de un servicio.

Asimismo, el tratadista Margáin Manautou expresa que la contribución especial es: “una prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como contribución a los gastos que ocasionó la realización de una obra o un servicio de interés general y que los benefició o beneficia en forma específica”.⁵⁷

Por otra parte, en el Artículo 13 del Código Tributario se lee: “Contribución especial y contribución por mejoras. Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales”.

Entonces, se concluye que la contribución especial es una prestación dineraria que el Estado fija de carácter obligatorio a través de un cuerpo legal, dirigida a beneficiar directamente a ciertos contribuyentes al realizarse determinada obra o financiar cierto

⁵⁶ Chicas, **Ob. Cit**; pág. 36.

⁵⁷ Margáin, **Ob. Cit**; pág. 99.

servicio especial. Aunque cabe indicar, que la prestación efectuada por el Estado constituye parte de un servicio público destinada a toda la población, pero su costo, lo aportan por una parte, únicamente los propietarios de los inmuebles de dicho lugar; sin embargo, cuando la contribución se trata de algún servicio especial se destina y beneficia exclusivamente al obligado que pagó la contribución.

Y algo muy importante en Guatemala, se puede observar que este tributo es considerada, conocida y aplicada de la misma forma descrita por la doctrina, lo cual se puede enumerar algunos de ellos como contribuciones: por construcción de obras públicas, al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, al Instituto de Recreación de los Trabajadores de la Empresa privada de Guatemala y al Instituto Técnico de Capacitación y Productividad.

2.3.3.2. Características

No existe legalmente disposición alguna en el Código Tributario guatemalteco que describa expresamente las características de esta clase de tributo, razón por la cual se hace referencia de las aceptadas por la doctrina en general, lo cual, los principales son:

- a) Su naturaleza jurídica es tributaria, por cuanto que el Estado impone su carácter de obligatorio para los particulares, circunstancia que se establece en la ley.



- b) Es una prestación pecuniaria, significa que debe ser pagado en efectivo, aunque en algunos países se especifica que los tributos pueden ser pagadas en especies, a excepción del caso de Guatemala.
- c) No es una contraprestación, en virtud que el servicio público prestada por el Estado, es un beneficio directo para el sujeto que paga el mismo.
- d) Se paga por el equivalente del beneficio obtenido con motivo de la ejecución de una obra o de un servicio público de interés general, es decir que la contribución especial se paga no por el servicio que el Estado ha prestado, sino por el beneficio específico que determinadas personas reciben con motivo de la prestación de este servicio público.
- e) El beneficio se constituye en una ventaja económica para el particular con relación a sus bienes inmuebles y en caso de un servicio público especial, la ventaja es sólo para los que efectuaron su pago.
- f) La contribución es pagada por el particular que obtiene el beneficio directo o inmediato, ya que es posible la distribución del costo de la obra porque se conoce quiénes son los beneficiados con ella, empero, la realización del servicio público es general, utilizada en este caso por toda la población de forma eventual sin ningún beneficio. y
- g) Es obligatoria, porque es impuesta por el Estado mediante una disposición legal.

2.3.3.3. Clasificación

La doctrina de manera general, describe para su estudio y conocimiento la clasificación siguiente:

- La contribución por mejora: a efecto, Sergio Francisco De La Garza expresa “son aquellas que deben de pagarse por propietarios o poseedores de bienes inmuebles que experimentan una ventaja económica como consecuencia de la realización de una obra pública de planificación o urbanización”.⁵⁸ Este criterio señala de forma directa que los aportes dinerarios serán pagados por los propietarios y poseedores como únicos obligados y beneficiarios por la realización de una construcción de obra pública en un lugar determinado.
- La contribución por peaje: es señalado exclusivamente por Héctor Villegas quién indica: “Es una contribución especial porque existe actividad estatal vinculante productora de un beneficio individual que ciertas personas reciben como consecuencia del aprovechamiento de determinadas obras públicas de comunicación”.⁵⁹ La contribución debe ser pagado en este caso, por cualquier usuario de las veces que haga uso de una carretera vial de manera inmediata.

⁵⁸ De la Garza, **Ob. Cit**; pág. 371.

⁵⁹ Villegas, **Ob. Cit**; pág. 109.

- Contribución especial por gastos: consiste cuando el Estado fija ciertos aportes especiales que son cubiertos por los particulares por el uso frecuente de la obra realizada que conlleva a su inmediato deterioro.
- Contribución especial de seguridad social: lo cual es conocida y aplicable por la legislación nacional, también denominada por la doctrina contribuciones parafiscales, lo cual consiste en los aportes que recaudan algunas entidades públicas que aseguran su propio financiamiento y con ello la realización del servicio beneficioso de inmediato o a futuro para el particular que efectuó el pago de la cuota.

Asimismo, es importante describir la clasificación legal de las contribuciones especiales que regula el Artículo 13 del Código Tributario, que estipula: “Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales. Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene límite para su recaudación, el gasto total realizado u como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado”.

De la lectura de ese precepto legal, se infiere que el mismo no contiene claramente una clasificación de las contribuciones especiales, sino una definición del concepto y una sola clase del mismo que en realidad es acertada. Sin embargo, al analizar sus disposiciones finales del primer párrafo, se puede intentar una interpretación

de la frase “o de servicio estatales” que pueden consistir en beneficios de jubilaciones y subsidios por enfermedad, ambas dirigidas a la previsión social, los cuales constituirían una segunda clasificación de contribución especial de seguridad social.

La anterior catalogación queda hecha con la reserva necesaria, dada por la falta expresa y complicada redacción del legislador del citado código vigente, lo cual se hace manifiesto el poco conocimiento de la rama tributaria doctrinaria.

En forma sumamente concreta, puede afirmarse que el Estado de Guatemala acepta y aplica una clasificación bipartita de las contribuciones especiales: por mejoras y de seguridad social; la primera porque se cobra al propietario de un bien inmueble por la realización de una obra o gasto público realizada por el Estado, y que con la misma es beneficiado dicho sujeto porque se incrementa el valor de su patrimonio y la segunda se da por el pago de cierta cuota del patrono y trabajadores integrantes de los grupos beneficiarios, destinada al financiamiento del servicio de previsión; verbigracia están los servicios que presta el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, el Instituto de Recreación de los Trabajadores de la Empresa Privada de Guatemala, el Instituto Técnico de Capacitación y Productividad; aunque es importante indicar que los dos últimos ejemplos no son entidades públicas.

2.4. La tasa en Guatemala

No está legalmente reconocida en la legislación guatemalteca, empero es utilizada por

los organismos del Estado, sus entidades desconcentradas, unidades ejecutoras, descentralizadas, autónomas y especialmente por los municipios, quiénes se encargan de fijar el valor de acuerdo a la importancia de la prestación del servicio que se trate, asimismo, se aplica en el ámbito público y privado.

2.4.1. Definición

La tasa de acuerdo a los diversos criterios de distinguidos juristas en materia tributaria se ha comprendido su desarrollo y estudio en el presente capítulo, como un tributo que actualmente es aplicado en los Estados modernos y que la misma predomina y se conoce, según Giuliani Fonrounge como: “un tributo cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado”.⁶⁰

Esta especie en la vida nacional, comprende exactamente la calidad de tributo que la doctrina ha señalado y que su aceptación como tal, es derivado de la falta de su elemento esencial llamado legalidad, pero que regularmente es aplicado a la sociedad guatemalteca, a efecto es menester definirla sin su inexistencia legal.

En la práctica, es una institución importante que consiste en un pago monetario

⁶⁰ Giuliani, **Ob. Cit**; pág. 23.



constituido a través de un acuerdo gubernativo o ministerial por cualquier órgano administrativo descentralizado, desconcentrado y autónomo, con la obligación de prestar un servicio público directo e individualizado a favor de una persona individual o jurídica cuando lo solicite.

En todo caso, se interpreta que la tasa en Guatemala, en relación a la falta de legalidad, el ente facultativo para crearlo es el órgano administrativo que preste el servicio público solicitado.

Es preciso entonces, mencionar que el concepto nace a la vida social, cuando se manifiesta la voluntad del particular o particulares al solicitar la prestación del servicio público, sin dicho presupuesto es ineludible el precepto.

Se debe entender que la contraprestación es el servicio prestado por la administración pública del Estado, que prácticamente constituye el hecho generador de esta clase de tributo técnicamente, esto lleva implícito que la prestación pecuniaria es el pago por el servicio, o sea el tipo impositivo (el precio), en consecuencia, la relación de ambas conlleva a comprender el concepto contraprestación.

De lo expuesto, es importante indicar lo que el Instituto de Desarrollo y Administración Municipal en su manual expresa: "Tasa municipal es un tributo o pago que recibe la Municipalidad, por la prestación efectiva o potencial de un servicio público

individualizado, directa o indirectamente, en los vecinos”.⁶¹ Esta es la única definición que se puede notar en el Estado de Guatemala, lo cual no constituye como fundamento de su existencia y aplicación en la legislación nacional.

Se ha analizado entonces, que las tasas, son servicios que son prestados por la administración pública a cambio de cierta contribución dineraria por parte de cualquier interesado, misma que puede observarse a través de decretos, acuerdos gubernativos y resoluciones administrativas y las más conocidas y aplicadas se encuentran las siguientes:

- a) Servicio de agua potable,
- b) Alquiler de locales,
- c) Servicio de extracción de basura municipal,
- d) Servicio de inhumaciones en cementerios públicos,
- e) Servicio por emisión de certificaciones de nacimientos, de matrimonios y de defunciones en el Registro Nacional de las Personas,
- f) Servicio por inscripciones, anotaciones y cancelaciones en el Registro General de la Propiedad,
- g) Arrendamiento de lugares de estacionamiento de buses urbanos y extraurbanos,
- h) Servicio de publicaciones de edictos en el diario oficial, y
- i) Servicio por emisión de edictos y certificaciones de autos y sentencias judiciales,

⁶¹ Instituto de Desarrollo y Administración. **Los arbitrios y las tasas municipales**, pág. 15.

2.4.2. Elementos esenciales de la tasa

Del análisis de las características doctrinarias de la tasa ya descritas con anterioridad, se puede deducir como propias de la tasa en el Estado de Guatemala las siguientes:

- a) Naturaleza administrativa, tanto la prestación del servicio como la imposición de su compensación tienen como fundamento en la facultad del órgano administrativo desconcentrado, descentralizado u autónomo, con la finalidad de incrementar sus ingresos para cubrir las necesidades públicas respectivas; no obstante lo anterior, cabe mencionar que la tasa tiene su naturaleza tributaria en la mayoría de los Estados.
- b) Existencia de un servicio público a prestarse, que es en sí, el hecho generador y característica esencial de la tasa y que la misma sea la diferencia principal que existe con el impuesto, empero es importante indicar otra diferencia pertinente, que el impuesto dentro de la legislación tributaria es una especie del género tributo, caso contrario de la tasa.
- c) Naturaleza del servicio, esto conlleva que la prestación del servicio público, debe efectuarse únicamente por los órganos administrativos, salvo que algunos servicios públicos se encuentren concesionados a personas individuales o jurídicas.



- d) Divisibilidad del servicio, para algunos autores esta es una de las diferencias entre el impuesto y la tasa, por ello, en términos generales se puede decir que los servicios divisibles son aquellas actividades posibles de ser fraccionados en prestaciones individualizadas que sean dispensadas a individuos determinados.

- e) Voluntariedad, esta característica se da cuando la prestación del servicio sólo se cumple a requerimiento del interesado; sin embargo, existen servicios que se prestan de oficio y aún contra de la voluntad del particular, como, la educación, la seguridad y la administración de justicia, los cuales principian por iniciativa propia del Estado, independientemente no sea satisfactorio para los interesados.

- f) Destino de los fondos, significa que el producto de la prestación de un servicio estatal da lugar a ciertos ingresos, lo cual constituye como único destino al mismo servicio.

Algo muy relevante de los elementos expuestos, es la falta del elemento legal, porque no está expresamente en la clasificación de los tributos reguladas por la Constitución Política de la República de Guatemala y que dicho elemento constituye a la tasa como un tributo, normalmente en la sociedad guatemalteca su creación y aplicación es desarrollada mediante algunas leyes ordinarias, Acuerdos Gubernativos y Resoluciones Administrativas, derivado de ello, se constituye una violación al principio de jerarquía normativa.

2.4.3. Clases

No existe una clasificación legal de la tasa en alguna ley ordinaria, únicamente los denominados aranceles contenidos en su mayoría en Acuerdos Gubernativos, Acuerdos Judiciales y Resoluciones Administrativas, en los cuales se pueden observar y determinar la misma clasificación ya citada, planteadas por los autores Ovideo García y Héctor Villegas.

En Guatemala, se puede deducir la aceptación y aplicabilidad de la clasificación doctrinaria de la tasa, los cuales son:

- a) Por la variación del costo del servicio público pueden ser:
 - Fijas: son aquellas que permanecen invariables, verbigracia: la emisión de un certificado de nacimiento en el Registro Nacional de la Personas, con un costo de diez Quetzales exactos, lo cual es un costo específico.
 - Variables: son los que constantemente varían de acuerdo a los coeficientes de las ventajas, del costo, del poder contributivo o de la clase social a la que pertenece el consumidor del servicio; por ejemplo: para el registro de un bien inmueble en el Registro General de la Propiedad se cancela como base ciento sesenta Quetzales cuando el valor del contrato no exceda de diez mil Quetzales y en caso de excederse, se pagará uno cincuenta de Quetzales por cada millar mas, así también en el servicio de publicaciones de la Tipografía Nacional se

paga según el número de letras, líneas y publicaciones, lo que el costo de la publicación varía de acuerdo a la cantidad y magnitud del párrafo a publicarse.

b) Por el órgano administrativo que los presta, están las siguientes:

- Administrativas: son los servicios públicos que prestan los entes de la administración pública centralizada, desconcentrada o descentralizada y autónoma a cambio de cierto pago dinerario, por ejemplo el Registro Nacional de las Persona que extiende distintas certificaciones, el Registro Fiscal de Vehículos de la Superintendencia de Administración Tributaria, extiende títulos de propiedad de vehículos y el Registro Mercantil que extiende patentes de empresa y de sociedad y entre otras.
- Judiciales: Son los diversos pagos dinerarias que los interesados efectúan a los órganos jurisdiccionales con el objeto de obtener los diversos servicios reglamentados, un ejemplo pertinente es el Acuerdo 12-2002 de la Corte Suprema de Justicia, que fija el arancel de los servicios que presta el Archivo General de Protocolos, dicha tarifa no significa el pago de la función esencial del Organismo Judicial de la administración de justicia.
- Municipales: se agrega una tercera clasificación por ser trascendente los distintos servicios municipales que presta el municipio o los municipios a los vecinos o transeúntes, un ejemplo generalizado se menciona el servicio de agua potable, el servicio de alquiler del salón municipal y el servicio de transporte urbano, es interesante comentar en el presente apartado los

servicios públicos municipales ejemplificados son considerados esenciales, los cuales pueden ser prestados de forma directa o indirecta dirigida a toda la población y no a un determinado solicitante, esto constituye una contradicción por la forma que actualmente se prestan estos servicios.

2.4.4. Diferencias entre las tasas y los impuestos

La diferencia entre ambos preceptos es el siguiente:

- a. Los impuestos son especies tributarias establecidas por el Estado a través de su poder tributario, caso contrario, las tasas no están expresamente establecidas como tales;
- b. Por su origen, el Estado establece los impuestos mediante el ente facultado, las tasas son creadas por órganos administrativos centralizados, desconcentrados, descentralizadas u autónomos;
- c. El impuesto es obligatorio su pago por todos los contribuyentes o responsables, la tasa es obligatorio, porque lo pagan únicamente aquellas personas que hagan uso de un servicio público;
- d. La tasa no es un tributo según la ley guatemalteca, pues sólo se señala que es el pago que se realiza por la utilización de un servicio, por tanto, si el servicio no es utilizado, no existe la obligación de pagar, no obstante, el impuesto es un tributo obligatorio sin ninguna contraprestación;

- e. Con los productos de los impuestos se destinan a servicios públicos en general y los de la tasa para mejorar un servicio específico.

2.4.5. Diferencias entre tasas y contribuciones especiales

- a. Las contribuciones especiales son tributos establecidas por la Constitución Política de la República, mientras que la tasa no es establecida como especie tributaria.
- b. Las tasas son voluntarias porque los servicios se prestan a solicitud del interesado, no así en las contribuciones especiales en la cual se evidencia la obligatoriedad en un cuerpo legal establecido.
- c. La contraprestación es un elemento esencial directo e inmediato de la tasa, no así la contribución especial, porque su elemento primordial lo constituye un beneficio directo económico para el sujeto pasivo y asimismo existe una actividad de parte del Estado de manera inmediata.
- d. En la tasa el interesado que efectuó el pago obtiene un servicio público, en la contribución especial percibe un beneficio directo económico, que lo favorece de manera directa.

- e. En cuanto al sujeto pasivo en la tasa, puede ser cualquier persona que solicite el servicio, caso contrario en las contribuciones especiales por mejora únicamente los que la ley señala como sujetos obligados y beneficiarios.

- f. El destino de la recaudación en el caso de las tasas, es utilizado para el financiamiento de los servicios prestados por el órgano administrativo, judicial y municipal; en las contribuciones especiales, el uso de lo recaudado depende del tipo de contribución, por ejemplo sí lo recaudado por contribución especial por mejora, es utilizada para la realización de las obras y del producto por contribución de seguridad social, es dirigida al financiamiento del servicio de previsión de los contribuyentes o responsables pagadores.

2.4.6. Semejanzas entre tasas y contribuciones especiales

- a. Tanto las contribuciones especiales como las tasas doctrinariamente son tributos, por tanto, exigidas mediante una ley y de pago obligatorio por el sujeto pasivo.

- b. Una semejanza clara, son las prestaciones dinerarias que pagan los interesados con la finalidad de obtener un servicio público o un beneficio individualizado.

- c. En ambos, el Estado mediante los órganos administrativos al recibir la prestación pecuniaria, se obliga a realizar una actividad o un servicio público.



CAPÍTULO III

3. Los arbitrios

A modo de prefacio, en el presente apartado se plasma un estudio del arbitrio, que actualmente se da su aplicación dentro de la legislación nacional y además su regulación legal vigente positiva que lo regula como tributo.

3.1. Los tributos en el ordenamiento jurídico guatemalteco

Como se expresó con anterioridad, el tributo es una institución de la rama del derecho tributario, que se instituye como prestaciones en dinero a que están obligados los sujetos pasivos, con el objeto de financiar los gastos públicos, lo cual es exigida por el Estado a través del ente público facultado mediante un cuerpo legal.

3.2. Clasificación de los tributos en el ordenamiento jurídico guatemalteco

La Constitución Política de la República de Guatemala y el Código Tributario regulan de forma implícita la clasificación legal de los tributos, y de forma contraria a la doctrina, de la forma siguiente:

- ✓ Impuestos
- ✓ Contribuciones especiales y
- ✓ Arbitrios

En el anterior capítulo, se desarrolló la clasificación doctrinaria de los tributos expuestos por los tratadistas de la rama del derecho tributario de los distintos Estados, de los cuales los impuestos y las contribuciones especiales son aceptados, vigentes y aplicados de la misma manera en el ordenamiento jurídico nacional, por lo que ya no merece mayor estudio y comentario, no obstante se analiza únicamente el arbitrio, que el legislador lo incluyó como tributo en la legislación nacional.

3.3. Los arbitrios

De la clasificación legal precedente se deriva el análisis, estudio y comprensión de los arbitrios, los cuales constituyen una especie tributaria que se considera exclusiva e única dentro la legislación nacional.

En la doctrina, se presencia la falta de estudio de los arbitrios por los especialistas en el derecho tributario, en virtud que la misma, no es considerada como una especie del tributo en otros países, ante tal situación, se concreta que esta clase de tributo es propio del Estado de Guatemala.

Los arbitrios en la legislación nacional, citados como tributos, están reguladas en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que dispone: “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...”; lo cual es evidente que el Congreso de la



República es el ente facultado para crearlo, modificarlo y derogarlo a favor de los municipios y no de las municipalidades como de forma incorrecta se ha interpretado, en virtud que la segunda constituye la sede de gobierno del primero.

El Artículo 100 reformado por el Artículo 29 del Decreto Número 22-2012 del Congreso de la República, del Código Municipal guatemalteco, establece: “Constituyen ingresos del municipio:...e) El producto de los arbitrios, tasas administrativas y servicios municipales...” De la disposición legislativa transcrita se deduce, que dicha especie tributaria constituye los ingresos ordinarios y extraordinarios que forma parte de los recursos públicos municipales.

Otro aspecto muy relevante es que los arbitrios y los impuestos, poseen características similares los siguientes: es de carácter obligatorio para los vecinos de determinados municipios y son creados por factores de producción, económicos, climáticos y geográficos de las entidades autónomas.

El producto de los arbitrios, son destinados a favor de los municipios y estos lo utilizan para mejorar los servicios públicos o crear nuevos servicios públicos municipales, en efecto, satisfacer las necesidades esenciales públicas locales.

3.3.1. Definición

No existe mayor estudio doctrinario relacionados a este tema, y se parte con la definición de la licenciada Monterroso que: “Los arbitrios son prestaciones, que el

municipio exige a los vecinos, con el objeto de proveerse de recursos públicos para restituirlos a los mismos vecinos, consistentes en servicios públicos, proporcionando bienestar a la comunidad en general”.⁶²

De la anterior definición se destaca que existe una contraprestación, en sentido que, se efectúa una prestación pecuniaria, a efecto prestar un servicio público general para el ámbito espacial del municipio respectivo.

En una definición amplia, el Instituto de Desarrollo y Administración Municipal indica: “El arbitrio es un aporte de carácter obligatorio, que mediante una ley es creado a favor del municipio, de acuerdo a los principios de equidad y justicia tributaria, para la realización de los fines del municipio y la satisfacción de las necesidades públicas de la comunidad vecinal”.⁶³ Esto precisa ajustarse que el arbitrio surte su efecto obligatorio en un ámbito espacial determinado y no en todo el territorio como sucede con los impuestos.

En la legislación se estipuló una definición legal en el Artículo 12 del Código Tributario que dispone: “El arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades”.

Al efectuar un análisis del párrafo anterior, se expresó que los arbitrios, son impuestos, pero se debe distinguir conforme a su regulación legal, derivado del

⁶² Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth. **Fundamentos financieros, finanzas públicas**, tomo I, pág. 142.

⁶³ **Ob. Cit**; pág. 5.



principio de la jerarquía normativa, los arbitrios fueron definidos erróneamente al preceptuar que “son impuestos”, por la simple razón que la Carta Magna en forma tácita lo incluye como una especie tributaria y no como una parte de los impuestos.

Además la misma norma legal, establece literalmente una o varias municipalidades son los acreedores de los ingresos del producto de los arbitrios, la cual es incierto, erróneo, confuso, ambiguo, porque las municipalidades son los edificios u oficinas en lo cual, las autoridades ejercen sus funciones municipales y lo correcto es municipio que la Constitución Política de la República le da la calidad de institución autónoma y asimismo, la ley lo reconoce como persona jurídica al otorgarle su personalidad jurídica.

Un criterio con relación a los arbitrios, se sintetiza que son prestaciones pagadas en dinero, creadas por el Estado mediante su poder tributario a favor de alguna o todos los municipios y exigibles por estas, sin ninguna contraprestación con el objeto de cumplir con sus fines municipales.

Por otra parte, los arbitrios son creados por el Congreso de la República a nivel nacional o municipal y exigidos por los municipios directamente de los particulares vecinos de una circunscripción municipal, departamental, regional y a nivel nacional, quiénes se encuentran obligados a prestarlos y el único y exclusivo acreedor de la especie es el municipio y no el Estado como en el caso de los impuestos para generar sus propios ingresos.

Los arbitrios no tienen una clasificación que pueda describirse, sin embargo se ejemplifican algunos arbitrios conocidos y aplicados en los municipios de la república, los cuales son: el boleto de ornato, anuncios o rótulos en vías urbanas y extraurbanas, piso de plaza, licencias municipales, entre otros.

3.3.1. 1. Boleto de ornato

Esta clase de arbitrio es la prestación en efectivo obligatoria efectuada una vez al año por cada vecino por la prestación del servicio de limpieza de la población municipal respectiva.

La especie tributaria guatemalteca en estudio hasta la fecha, encuentra su fundamento legal en la Ley del Arbitrio de Ornato Municipal, Decreto 121-96 del Congreso de la República.

3.3.1. 2. Anuncios o rótulos en vías urbanas y extraurbanas

Anteriormente, el Decreto 43-95 regulaba esta clase de arbitrio, posteriormente fue derogada por La Ley de Anuncios en Vías Urbanas, Vías Extraurbanas y Similares, Decreto número 34-2003 del Congreso de la República, lo cual se actualizó con la realidad vial nacional y constituyó la base legal de esta clase tributaria.

Por otra parte, se indica que el cuerpo legal citado en el Artículo 5 estableció: “Los impuestos que en esta Ley se establecen, constituyen fondos privativos de las

Municipalidades respectivas, cuya recaudación se hará a través de sus tesorería.” Esta ley ordinaria, constituye claramente un arbitrio, en relación, que fue creada a favor de los municipios y recaudados únicamente por estos, lo cual será destinado para el mantenimiento de parques, ornato y limpieza municipal.

El arbitrio de anuncios o rótulos en las vías urbanas y extraurbanas, son aquellas prestaciones monetarias que el sujeto pasivo realiza a favor de los municipios por la instalación y exhibición de anuncios publicitarios comerciales en las vías que son competencias municipales.

3.3.2. Características de los arbitrios

Conforme a la falta de criterios doctrinarios relacionados a los arbitrios, es necesario detallar las características propias que la diferencia con las otras dos especies tributarias comentadas, lo cual se deriva del estudio y análisis planteado en lo precedente, que son:

- ✓ Es una especie tributaria, señalada expresamente por la Constitución Política de la República y por el Código Tributario guatemalteco.
- ✓ Son prestaciones dinerarias, pagadas por un sujeto pasivo, que se ubica en una circunscripción municipal.
- ✓ Son obligatorias, porque son creadas por el Congreso de la República como único ente investido de poder tributario por medio de una ley, pero a iniciativa y



conveniencia de uno o varios municipios.

- ✓ Es exigible, exclusivamente por el municipio o municipios acreedores y no por el Estado como ente creador, acorde con la disposición del Código Municipal que estableció que el producto de los arbitrios constituyen ingresos de la entidad autónoma.
- ✓ No existe contraprestación, es una clara similitud que se da entre esta y los impuestos, en relación que el acreedor no está obligado a prestar ningún servicio o beneficio individual al vecino contribuyente, sino la prestación de un servicio público de forma general a toda la población municipal.
- ✓ Su ámbito de aplicación es restringido y local, en virtud que surte sus efectos solamente para el municipio acreedor.
- ✓ Destino del producto, los ingresos de la recaudación de este tributo forman parte de los recursos públicos municipales, los cuales se destinarán exclusivamente al servicio público municipal especificado por la ley.
- ✓ Los sujetos obligados, son los vecinos contribuyentes que deben de cumplir la prestación dineraria, que se encuentran dentro de la circunscripción del municipio acreedor del tributo.

3.3.2.1. Diferencias entre los arbitrios y los impuestos

Es menester realizar una clara diferencia entre los impuestos y los arbitrios con el propósito de comprender y distinguir a ambas, los cuales se indican los siguientes:

- El impuesto es exigible su cumplimiento por el Estado a través de la Superintendencia de Administración Tributaria, los arbitrios únicamente el o los municipios son los facultados.
- El impuesto es clasificado legalmente en ordinarios y extraordinarios, en cuanto el arbitrio la ley no estipuló ninguna división.
- El impuesto constituye parte de los ingresos de los recursos públicos del Estado y los arbitrios forman parte de los recursos públicos de los municipios.
- El producto de los impuestos es destinado a los gastos públicos del Estado y de los arbitrios es dirigido a determinados servicios públicos locales de los municipios.

3.3.2.2. Diferencias entre los arbitrios y las contribuciones especiales

- La doctrina y la legislación nacional aceptan y aplican las contribuciones

especiales como especie tributaria, los arbitrios son aceptados como tal por el ordenamiento jurídico guatemalteco, excepto la doctrina que no hizo énfasis de ello.

- Existe una gama de beneficio directo al sujeto pasivo en la contribución especial, caso contrario con los arbitrios, no existe contraprestación.
- El producto de la contribución especial, es destinado para financiar una obra o prestación de un servicio especial público, el de los arbitrios es utilizado para financiar a determinados servicios públicos locales de los municipios.
- El arbitrio es pagada por los vecinos contribuyentes de un municipio determinado y la contribución especial únicamente por ciertas personas que obtienen el beneficio directo económico o personal.

3.3.2.3. Diferencias entre los arbitrios y las tasas

- ✓ El arbitrio es una especie tributaria aceptada expresamente por la Ley Suprema, caso contrario, la tasa no fue contemplada como tributo en dicha disposición constitucional vigente, sin embargo es catalogada como tributo en algunas disposiciones ordinarias y reglamentarias.
- ✓ El arbitrio es obligatorio, porque es impuesto de forma unilateral por el Estado a través del Congreso de la República por medio de una ley, las tasas son

voluntarias porque se da cuando el interesado requiera o no la prestación de una actividad pública.

- ✓ El arbitrio es exigible exclusivamente por el municipio o municipios acreedores y las tasas son exigidas por entes centralizados, desconcentrados, descentralizados y autónomos, lo que implica que no es exclusivo para los municipios.
- ✓ El municipio que percibe los arbitrios, no está obligado a efectuar alguna contraprestación, en las tasas sí, por ser su objeto primordial.
- ✓ El ámbito de aplicación del arbitrio es sectorial y local, mientras que las tasas puede ser local y a nivel nacional.
- ✓ El destino del producto del arbitrio es exclusivamente para el servicio público municipal especificado por la ley de origen, el de las tasas es invertido en el mismo servicio prestado con la finalidad de mejorarlos.
- ✓ En los arbitrios los vecinos contribuyentes son los sujetos obligados a cumplir la prestación dineraria, en las tasas los interesados que hayan requerido la prestación de un servicio o actividad estatal.

3.3.3. Similitudes de los arbitrios con los otros tributos

En este apartado, se detallan las similitudes generales y específicas de las clases de tributos dentro el ordenamiento jurídico nacional descrito en el segundo capítulo e inicio de este, como conclusión del estudio y análisis, que son:

- a. Los impuestos, los arbitrios y las contribuciones especiales son especies tributarias aceptadas expresamente por la Constitución Política de la República y por el Código Tributario guatemalteco.
- b. Las especies tributarias descritas en el párrafo anterior, son creadas por el Congreso de la República como el ente exclusivo facultado para ejercer el poder tributario.
- c. En cada clase de tributo, la obligación del sujeto pasivo consiste en prestaciones dinerarias y no en especie.
- d. Los impuestos y los arbitrios no generan obligación para el sujeto activo de una contraprestación.
- e. Los productos percibidos de los impuestos y los arbitrios, son destinados a financiar los gastos públicos y los servicios públicos a nivel nacional, y sectorial o local.

CAPÍTULO IV

4. La autonomía municipal

El contenido de este capítulo, se plasma con el estudio de uno de los sistemas o técnicas de la administración pública, definición de municipio, la autonomía municipal, sus elementos o características que la conforman, clasificación del poder tributario, los recursos municipales y tipos de servicios municipales y que de ellas se deduce la relación que mantienen con el concepto tasa.

4.1. La administración pública

La administración pública tiene una estrecha relación con la autonomía municipal, en efecto es necesario hacer énfasis de ello y establecer una definición, lo cual la doctrina lo contempla desde punto de vista objetivo y subjetivo, no obstante Fraga señala: “La administración pública debe de entenderse desde el punto de vista formal como el organismo público que ha recibido del poder político la competencia y los medios necesarios para la satisfacción de los intereses generales y que desde el punto de vista material es la actividad de este organismo considerado en sus problemas de gestión y de existencia propia tanto en sus relaciones con otros organismos semejantes como con los particulares para asegurar la ejecución de su misión”.⁶⁴

⁶⁴ Fraga, Gabino. **Derecho administrativo**, pág. 23.

Por su parte, el autor guatemalteco Calderón en relación a este tema indica que es: “El conjunto de órganos administrativos que desarrollan una actividad para el logro de un fin (bienestar general), a través de los servicios públicos (que es el medio de que dispone la administración pública para lograr el bienestar general) regulada en su estructura y funcionamiento, normalmente por el derecho administrativo”.⁶⁵

De las anteriores definiciones puede comentarse que la administración pública, puede ser definida desde el punto de vista objetivo o material y desde el punto de vista subjetivo o formal.

- Objetivo o material: se refiere que la administración pública son los procedimientos que realizan los órganos administrativos para alcanzar el bien común.
- Subjetivo o formal: en este punto de vista la administración pública es definida como el conjunto de órganos administrativos que prestan los servicios públicos con el objeto de alcanzar el bien común.

En las dos formas definidas la administración pública, sus elementos esenciales son los mismos, de manera que se comprende que cualquier entidad pública es un órgano administrativo que realiza una serie de procedimientos para prestar servicios públicos, los cuales se organizan en una forma especial para alcanzar sus objetivos con prontitud.

⁶⁵ Calderón Morales, Hugo Haroldo. **Teoría general del derecho administrativo**, tomo I, pág.17.

4.1.1. Sistema o técnica de la administración pública

El Estado ha creado una estructura de la administración pública con la finalidad de alcanzar con mayor eficiencia su fin primordial, lo cual consiste en la realización del bien común y por ello, ha creado una estructura de sistemas o técnicas bajo el cual se organiza, además encuentra su fundamento legal en el Artículo 134 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que dispone: “El Municipio y las entidades autónomas y descentralizadas, actúan por delegación del Estado. La autonomía, fuera de los casos especiales contemplados en la Constitución de la República, se concederá únicamente, cuando se estime indispensable para la mayor eficiencia de la entidad y el mejor cumplimiento de sus fines. Para crear entidades descentralizadas y autónomas, será necesario el voto favorable de las dos terceras partes del Congreso de la República... De considerarse inoperante el funcionamiento de una entidad descentralizada, será suprimida mediante el voto favorable de las dos terceras partes del Congreso de la República”.

Asimismo, en el Artículo 224 del mismo cuerpo constitucional, regula: “El territorio de la República, se divide para su administración en departamentos y éstos en municipios. La administración será descentralizada y se establecerán regiones de desarrollo con criterios económicos, sociales y culturales que podrán estar constituidos por uno o más departamentos para dar un impulso racionalizado al desarrollo integral del país. Sin embargo, cuando así convenga a los intereses de la Nación, el Congreso podrá modificar la división administrativa del país, estableciendo un régimen de regiones,

departamentos y municipios, o cualquier otro sistema, sin menoscabo de la autonomía municipal”.

De las disposiciones constitucionales expuestas, se entiende que el Congreso de la República es el ente facultado para crear y suprimir los sistemas o técnicas de organizar a la administración pública, con el propósito exclusivo de delegar sus funciones administrativas y políticas en su caso a los distintos órganos administrativos que la conforman para agilizar la prestación de un servicio público.

4.1.2. Definición

En la doctrina, algunos tratadistas denominan a los sistemas o técnicas de organización administrativa, como formas de organización administrativa, en efecto el tratadista Dromi indica: “Se entiende por organización administrativa del Estado, como entidad abstracta, al igual que toda otra institución jurídica, no está en situación de existir y actuar sino a través de las personas físicas, del factor humano que dinamiza la acción del ente y lo pone en movimiento invistiendo la calidad de órgano. La organización es el fenómeno por el cual las personas físicas asumen una posición dentro de las entidades abstractas y le permiten a éstas vitalizar y concretar la actuación de la administración. Estas entidades abstractas adquieren poderes jurídicos a través de la norma positiva (constitucional, legal o reglamentaria) que proyecta dichas potestades dentro de cierto espacio territorial o ámbito funcional, dotado así al ente de la competencia necesaria para actuar dentro de ciertos límites. La diversidad de órganos con atribuciones y competencias diferentes tiende a lograr una más eficiente realización de los cometidos,

una mayor garantía para los terceros y una precisa determinación de las responsabilidades”.⁶⁶

El autor Hugo Haroldo Calderón Morales dice que los sistemas o técnicas de organización de la administración pública: “son las formas o el modo que adopta para el ordenamiento y estructuración de las partes que integran el Organismo Ejecutivo y las entidades que ejercen funciones administrativa que integran la administración estatal, con la finalidad de lograr la unidad de acción, dirección y ejecución, evitar la duplicidad de los esfuerzos y alcanzar económicamente, los fines y obligaciones del Estado, señalados en el ordenamiento jurídico establecido”.⁶⁷

Por ello, en términos generales se debe de entender, que los sistemas o técnicas de la administración pública, son creados con el objeto de ordenar u organizar a los órganos administrativos que forman la administración pública, colocándolos en distintos puntos dentro de la estructura del Estado con la finalidad de obtener una mayor eficiencia en la prestación de los servicios públicos.

La doctrina ha descrito las clases de sistemas o técnicas de la administración pública, los cuales se mencionan los aceptados y aplicados en la legislación nacional, las siguientes:

- Centralización,
- Desconcentración,

⁶⁶ Dromi, José Roberto. **Las funciones del estado y los servicios públicos**, pág.427.

⁶⁷ Calderón, **Ob. Cit**; pág. 210.

- Descentralización,
- Autonomía.

En forma sucinta se analiza la última, con la finalidad de una mayor comprensión de la relación que mantiene con los municipios de conformidad con la Constitución política de la República de Guatemala.

4. 2. La autonomía

Al respecto con este sistema o técnica de la administración pública, el guatemalteco Hugo Calderón señala como: “Un sistema de organización administrativa que consiste en crear un órgano administrativo estatal, dotándolo de personalidad jurídica propia, con facultad especial para autoreglamentarse, y otorgándole funciones descentralizadas de carácter eminentemente técnico y científico, pero con controles del Estado con un gobierno democráticamente elegido, pero que sigue perteneciendo a la estructura estatal”.⁶⁸

De la definición descrita, se parte que el órgano administrativo autónomo es totalmente independiente con todas las condiciones dotadas, no obstante, continúa siendo parte del Estado, lo cual es acorde con la disposición constitucional nacional que estipuló el municipio y las entidades autónomas y descentralizadas, que actúan por delegación del Estado.

⁶⁸ Calderón, **Ob. Cit**; pág. 240.

Por ello, se comenta que la autonomía, es un sistema o técnica para organizar a la administración pública, en lo cual el Estado a través de una ley, crea órganos administrativos que posea personalidad jurídica propia, patrimonio propio, facultad de elegir a sus propias autoridades, generar sus propios ingresos, emitir sus propias disposiciones internas y en sus funciones fundamentales con plena independencia técnica y política.

Actualmente existen órganos administrativos autónomos creadas por la Carta Magna verbigracia: se encuentra la Universidad de San Carlos de Guatemala, la Escuela Nacional Central de Agricultura, la Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala, el Comité Olímpico Guatemalteco y los municipios de la república, además son desarrolladas por sus propias leyes ordinarias y reglamentarias.

4.2.1. Características

A la autonomía se le puede detallar las características o condiciones estipuladas por la Constitución Política de la República de Guatemala y la ley ordinaria específica a cada órgano administrativo autónomo, las siguientes:

- a) Tienen personalidad jurídica, se refiere que los órganos administrativos pueden ejercitar derechos y contraer obligaciones con el propósito de alcanzar sus finalidades, esta característica se fundamenta en el Código Civil en el Artículo 15, que estipula: "Son personas jurídicas:1º. El Estado, las municipalidades, las iglesias de todos los cultos, la Universidad de San Carlos de Guatemala y demás instituciones de Derecho Público creadas o reconocidas por la ley..." Como se

indicó en un comentario anterior, es erróneo que en algunos textos se expresen con el precepto municipalidades, ya que el mismo es señalado por la Carta Magna nacional en el Artículo 253. Autonomía Municipal. Que taxativamente expresa: “Los Municipios de la República de Guatemala...”, en efecto, debe de interpretarse de esa forma.

- b) Poseen patrimonio, consiste en la forma de manejar, programar, administrar, ejecutar y controlar todos sus bienes de acuerdo a la Ley Orgánica del Presupuesto y la Ley de Contrataciones del Estado.
- c) Eligen a sus propias autoridades, significa que su máxima autoridad sea unipersonal o colegiado deben ser electos y no nombrados como comúnmente se da en las otras entidades del Estado.
- d) Son autofinanciables, en relación que los órganos administrativos generan sus propios ingresos y no dependen de alguna asignación presupuestaria y financiera, lo cual en la realidad nacional, este elemento es inoperable y que hace que la autonomía sea relativa, de acuerdo a lo que afirma el autor nacional Castillo, que: “Las organizaciones afirman su autonomía siempre que posean patrimonio propio y puedan disponer del mismo, aunque normalmente lo poseen pero carecen de suficientes ingresos propios que obligadamente deben de buscar en el Organismo Ejecutivo”.⁶⁹

⁶⁹ Castillo González, Jorge Mario. **Derecho administrativo guatemalteco**, pág. 254.

- e) Emiten su disposiciones internas, por lo general se rigen por sus leyes orgánicas y crean sus propios reglamentos que contienen su forma de organización, administración, atribuciones y procedimientos.

- f) Tienen independencia técnica, que normalmente se refiere que es especializado para prestar un determinado servicio público.

- g) Tiene una independencia política, significa que no depende de ningún órgano administrativo superior para tomar decisiones que se vinculan a sus funciones, no obstante a ello, el autor nacional citado expresa: “Por razones obvias, el Organismo Ejecutivo siempre brinda apoyo financiero a las organizaciones autónomas previa negociación vinculada a los intereses políticos y sociales del Gobierno”.⁷⁰ Entonces, cabe mencionar que esta característica no es absoluta, en relación que las entidades autónomas no son autofinanciables y acuden a otro órgano administrativo que los apoye financieramente, por tal razón esos órganos intervendrán en las decisiones.

4.3. El municipio

El licenciado Jorge Mario Castillo, ha expuesto sus definiciones desde tres punto de vista que son doctrinarios, constitucionales y legales, lo cual se describe el último por contener la mayoría de los elementos esenciales del municipio, que indica: “El Municipio/unidad básica de organización territorial, se identifica con lo que es una

⁷⁰ Ibid.



organización pública integrada con autoridades, competencias municipales y actividades que se ejecutan en beneficio de los vecinos”.⁷¹

Empero, es menester indicar la definición regulada en el Artículo 2 del Código Municipal, que preceptúa lo siguiente: “El municipio es la unidad básica de la organización territorial del Estado y espacio inmediato de participación ciudadana en los asuntos públicos...”

Al respecto se sintetiza que el municipio, es un órgano administrativo derivado de los sistemas o técnicas de organizar la administración pública, con el objeto de que la prestación de los servicios públicos municipales sean más eficientes en el sentido que las necesidades de los vecinos sean conocidos y planteados de manera directa con motivo de ser atendido y satisfecho; empero, en la Constitución política de la República de Guatemala lo instituye como una división administrativa, lo cual conlleva a trasladar la independencia política y administrativa por la razón de una mayor cercanía de las necesidades de la población.

4.3.1. La autonomía municipal

La autonomía municipal se refiere a las características de la autonomía que poseen los municipios como órganos administrativos o unidades de la organización del Estado, con el objeto que la prestación de los servicios públicos sean eficientes directamente donde se demandan, asimismo es menester describir que la

⁷¹ Castillo, **Ob. Cit**; pág. 368.

autonomía municipal surgió en la Constitución Política de la República de 1945 y actualmente es desarrollada en el artículo 253 de la Ley Suprema de Guatemala, que establece: “Los municipios de la República de Guatemala, son instituciones autónomas.

Entre otras funciones les corresponde:

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

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

El Artículo 3 del Código Municipal, Decreto número 12-2002 del Congreso de la República, se refirió a la autonomía, sin regular una definición clara y precisa, únicamente describió las características ya descritas por la Carta Magna.

Es importante señalar que las características o facultades dotadas a los municipios para el cumplimiento de sus fines se complementan en la Ley General de Descentralización en el artículo 1, que regula: “La presente Ley tiene por objeto desarrollar el deber constitucional del Estado, de promover en forma sistemática la descentralización económica administrativa para lograr un adecuado desarrollo del país en forma progresiva y regulada para trasladar las competencias administrativas, económicas, políticas y sociales del Organismo Ejecutivo, al municipio y demás instituciones del Estado”, con la disposición descrita permite que los municipios actúen al margen de los principios que rigen la función administrativa.

El gobierno de cada municipio es ejercido por un concejo municipal, el cual está integrada por el alcalde, los síndicos y los concejales, quiénes son electos directamente por sufragio universal y secreto para un período de cuatro años y con facultad de reelección.

Formalmente, el municipio tiene poder, autoridad y autonomía para involucrar a sus ciudadanos en un proceso de transformación económico-social y político, que contribuya al desarrollo de la circunscripción municipal.

Actualmente existen trescientos treinta y cuatro municipios, el último creado fue el municipio de las Cruces del departamento del Petén mediante el Decreto 32-2011 del Congreso de la República de Guatemala.

4.3.2. Los recursos municipales

Resulta de gran importancia conocer de manera completa lo relacionado a los recursos municipales, ya que ellos constituyen una gama de ingresos que obtienen y captan los municipios, y además representa parte del patrimonio municipal, lo cual es destinado a la prestación de los servicios públicos y realización de obras municipales, aunque algunas veces la realización de ciertas obras públicas que benefician y desarrollan al municipio es delegado y financiado por el gobierno central.

Asimismo, se puede señalar una definición legal que se asemeja con los recursos municipales contenida en el Artículo 99 del Código Municipal, que dispone: “Las

finanzas del municipio comprenden el conjunto de bienes, ingresos y obligaciones que conforman el activo y el pasivo del municipio”.

Al respecto se comenta, que la disposición legal citada, quedó corto e incompatible al regular las finanzas y que lo correcto hubiese sido el patrimonio municipal constituye el género que generaliza su contenido.

4.3.3. Clasificación

Es importante establecer el origen de los ingresos municipales, con el objeto de ubicar las tasas como punto de estudio e análisis, a efecto se hace una clasificación de los recursos de forma general, lo siguiente:

- **Constitucionales:** Son los provenientes por mandato constitucional, lo cual constituye una asignación del diez por ciento de los ingresos ordinarios del Estado y es distribuido de conformidad a los distintos criterios señalado por la ley, misma que sienta su base en el Artículo 257 de la Ley Suprema nacional.
- **Tributarios:** Son todos aquellos ingresos provenientes de la recaudación de las especies tributarias establecidas legalmente por el Congreso de la República a favor de los municipios y que actualmente el Código Municipal de manera expresa, lo regula en su literal b) del Artículo 100; asimismo, establece el destino específico de la recaudación de algunos impuestos, arbitrios y contribuciones especiales.

- No tributarios: Constituyen todos los ingresos no generados por especies tributarias, por lo que se ejemplifica esta división con las multas, las donaciones, intereses y las controversiales tasas.

Una clasificación concreta entre otras, lo establece el Código Municipal en el artículo 100, reformado por el Artículo 29 del Decreto Numero 22-2010 del Congreso de la República que regula: “Constituyen ingresos del municipio según esta clasificación entre otras:

- 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 administrativas y servicios municipales;
- f) El ingreso proveniente de las contribuciones por mejoras, aportes compensatorios, derechos e impuestos por obras 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 prestamos y empréstitos;
- h) Los ingresos provenientes de multas administrativas y de otras fuentes legales;
- i) Los intereses producidos por cualquier clase de debito 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 desconcentrado 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;
- o) Los provenientes de las donaciones;
- p) Los provenientes de aportes especiales esporádicos que acuerden los órganos del Estado;
- q) El precio de la venta de bienes inmuebles;
- r) El ingreso, sea por la modalidad de rentas de 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.”

Los ingresos no tributarios descritos, estriba su origen, en el cuerpo legal citado en el Artículo 35, reformado por el Artículo 7 del Decreto Número 22-2010 del Congreso de la República, que dispone: “Son atribuciones del Concejo Municipal:...n) La fijación de rentas de los bienes municipales. Sean estos de uso común o no, la de tasas por servicios administrativos y tasas por servicios públicos locales, contribuciones por mejoras o aportes compensatorios de los propietarios o poseedores de inmuebles



beneficiados por obras municipales de desarrollo urbano y rural. En el caso de aprovechamiento privativo de bienes municipales de uso común, la modalidad podrá ser a título de renta, servidumbre de paso o usufructo oneroso...”, entonces se deduce que son creados por el Consejo Municipal y más aun lo describe en su última literal en el artículo descrito de los ingresos.

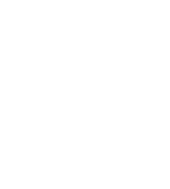
De tal manera, el órgano colegiado superior de los municipios se fundamenta en las disposiciones indicadas y se delibera crear arbitrios disfrazados como tasas, con la finalidad de evadir el largo proceso legislativo, que es la fuente legal de esta especie tributaria y creada a favor de los municipios.

De esa forma, las estipulaciones citadas son contrarias al principio de legalidad según lo dispone la Constitución Política de la República, al establecer que la obtención y captación de los recursos municipales deben crearse por el ente facultativo e investido de poder tributario, en este caso sería el Congreso de la República; a su vez la Carta Magna se refirió que los municipios tienen la función de obtener y disponer de sus recursos, lo que en ningún apartado estableció claramente que las autoridades superiores municipales pueden crear, fijar y autorizar figuras que constituyan otros ingresos, sino únicamente la forma de recaudación y el destino de ese producto recaudado directamente a los servicios públicos municipales.

4.3.4. Tipos de servicios municipales

Se pueden enumerar las más conocidas e importantes que se utilizan frecuentemente por los interesados, la cuales son:

- ✓ Servicios de drenaje;
- ✓ Servicios de agua;
- ✓ Servicios de extracción de basura;
- ✓ Servicios de transporte urbano;
- ✓ Servicios de inhumaciones y exhumaciones en los cementerios;
- ✓ Servicios de clínicas y farmacias;
- ✓ Servicios de seguridad municipal; y
- ✓ Otros servicios específicos derivado del municipio que sea.



CAPÍTULO V

5. Análisis jurídico de la ilegalidad y discrepancia de la tasa como tributo dentro de la normativa jerárquica del Estado de Guatemala

Este capítulo trata sobre la ilegalidad de la tasa, así como de la forma de su creación y aplicación positiva por los diversos órganos administrativos, especialmente por los municipios, también se desarrolla los límites de la potestad tributaria como fundamento de las especies tributarias, asimismo, trata sobre la discrepancia que se origina por su aplicabilidad y ambigüedad de regulación jurídica en el territorio nacional, así como las soluciones para erradicarlo dentro de la normativa jerárquica guatemalteca.

5.1. La potestad tributaria

Previamente a adentrarse al tema principal, es necesario determinar especialmente quién ejerce el poder tributario en el Estado de Guatemala, en efecto, el Artículo 239 de la Constitución Política de la República nacional, establece: “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación...”, es evidente entonces, que la Carta Magna de manera expresa estableció que el poder tributario es una facultad exclusiva atribuida al Congreso de la República para crear las distintas especies tributarias, que la misma clasificó claramente.



La Ley Suprema fue muy escueta, al expresar que la facultad corresponde al ente legislativo, por lo que se asume que este poder soberano es único y no delegable a otros entes públicos, aunque el mismo órgano legislativo competente lo establezca en una normativa ordinaria su efecto es inconstitucional.

Asimismo, la disposición constitucional indicada, fundamenta el principio de legalidad, al atribuir la facultad tributaria al Congreso de la República para crear las especies tributarias, caso contrario, existiría una violación dentro del ordenamiento jurídico jerárquico, en efecto, los tributos no nacen a la vida jurídica en forma efectiva.

Por otro lado, la Corte de Constitucionalidad a través de la Gaceta número 93, expediente 3785-2008 de fecha 23 de julio del año 2009, manifestó que: “la potestad tributaria, se refiere a la atribución otorgada constitucionalmente a los diferentes niveles de gobierno quiénes podrán crear, modificar, suprimir o exonerar tributos y asimismo obtener coactivamente el cumplimiento de la obligación tributaria, la que, garantizada por el Estado constitucional, la reconoce únicamente como facultad exclusiva del Congreso de la República de Guatemala y consagrada constitucionalmente en el artículo 239 del Texto supremo. A pesar de lo anterior no es absoluta, ya que la misma debe de sujetarse a determinados límites que son regulados en la Constitución y conocidos como los principios de legalidad, igualdad, de capacidad contributiva, los que velan además por el pleno respeto a los derechos fundamentales de la persona y el respeto a la propiedad privada, enunciado como el principio de no confiscación; siendo un problema elemental el determinar desde el punto de vista jurídico cuando debe estimarse que un impuesto puede ser confiscatorio”.

En consecuencia, se deduce que la facultad corresponde al órgano legislativo de forma absoluta, pero con la limitación que el Texto Constitucional estableció a través de los principios de legalidad, igualdad, justicia, equidad, capacidad contributiva y de no confiscación, los cuales son los presupuestos que rigen e inspiran al derecho tributario y los mismos ya fueron desarrolladas en el primer capítulo de este trabajo.

El poder tributario doctrinariamente se clasifica en dos clases, en originario y derivado, por lo que es necesario describir su estudio y comentarlo.

5.1.1. Originario

El tratadista Dino Jarach citado por Sergio Francisco De La Garza expresa: “cuando el poder fiscal nace de la propia constitución es originario”.⁷²

Del criterio expuesto, se sintetiza que esta clase de poder tributario nace exclusivamente de la Constitución Política de la República y se subordina a ella. Esta clase de poder tributario es adoptado por los Estados Federales, cuando el poder tributario nace de la Carta Magna con carácter provincial y nacional, en el caso de Guatemala se rige por este poder y encuentra su regulación en los artículos 239 y 255 de la Constitución Política de la República aunque su división administrativa no este dividida en provincias.

⁷² De La Garza, **Ob. Cit**; pág. 201.

5.1.2. Derivado

Continúa el autor citado que: “es derivado cuando surge de leyes dictadas por los estados en virtud de su propio poder fiscal originario, y tal sería el caso del poder fiscal municipal”.⁷³

En la legislación guatemalteca, este poder derivado es inexistente en las normas ordinarias tributarias no obstante los municipios a través del Concejo Municipal crean algunos reglamentos, acuerdos y resoluciones para crear otros recursos municipales.

Al respecto, es importante hacer referencia de la tasa, que los municipios y otras entidades autónomas, descentralizadas, unidades ejecutoras son los entes facultativos de su creación, las primeras basadas en el Código Municipal y las otras mediante Acuerdos Gubernativos y Reglamentos, en efecto, nace el poder derivado que argumenta la doctrina, en tal sentido las tasas son creadas de forma directa por los órganos administrativos indicados, sin la intervención del ente investido del poder tributario.

De lo anterior es evidente que la Ley Suprema nacional dejó un vacío de forma general, lo cual se analiza a profundidad en los párrafos siguientes.

⁷³ *Ibid.*

5.2. La ilegalidad de la tasa

Osorio indica que la ilegalidad se refiere a: “Todo aquello que es contrario a la ley. Los actos ilegales están viciados de nulidad, salvo que la propia ley disponga su validez, en especial por su consolidación en el tiempo. (V. ilícito)”.⁷⁴

Entonces, se puede interpretar que la ilegalidad es la falta de legalidad, sin ley, por tal circunstancia en el ordenamiento jurídico, se da la omisión de cierta disposición jurídica que regule de forma expresa algún presupuesto o precepto legal y que dicho presupuesto o precepto sea aplicada en las relaciones sociales entre los gobernadores y gobernados.

El precepto también conlleva a entenderse, que una institución jurídica puede originarse como un mecanismo inmediato para resolver una controversia, que no ha sido normado en un cuerpo legal y que la misma constituya una costumbre sin base jurídica.

Es menester indicar entonces, que la ilegalidad se refiere a la carencia de un cuerpo normativo, o que en su caso exista pero se da la omisión de cierta disposición en su contenido.

Del análisis mencionado, se trata de unificar los preceptos ilegalidad y tasa con el propósito de formular un criterio apropiado y comprensible de la problemática planteada.

⁷⁴ Osorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**, pág. 466.

Se ha mencionado reiteradas veces, que la doctrina adopta la tasa como una especie tributaria que consiste en una prestación monetaria inferior o igual a su costo de producción, que todo contribuyente interesado paga por la prestación de un servicio público exclusivo y establecido por el ente público facultado a través de una ley.

En la legislación guatemalteca especialmente en la rama tributaria, la Ley Suprema del Estado en el Artículo 239. Principio de legalidad, estableció claramente de manera expresa que: “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación...”, en efecto, ningún otro ente público puede arrogarse de esa facultad para crear tributos, ni establecer otras especies tributarias distintas de las establecidas por la disposición constitucional.

No obstante, a lo estatuido por la Carta Magna, el Congreso de la República desarrolló dicho mandato mediante el Código Tributario, en lo cual determinó la misma clasificación del tributo, es evidente y correcta dicha clasificación, en virtud, que al agregar una especie más, se hubiese incurrido a una violación al principio de la jerarquía normativa, en el sentido que una norma ordinaria es contraria a una disposición de rango constitucional.

Por ello, el autor Jorge Mario Castillo señala: “En Guatemala, las tasas las aprueba cada municipalidad y los arbitrios y contribuciones (especiales) municipales, el



Congreso de la República. Esta limitante constitucional ha fundamentado la declaratoria de inconstitucionalidad de las “tasas municipales” que se confundan con los arbitrios y principalmente, con las “contribuciones”.⁷⁵

En la actualidad, no consta expresamente la figura tasa en la Ley Suprema del Estado, empero es utilizada por los organismos del Estado, sus entidades centralizadas, desconcentradas, descentralizadas, autónomas y especialmente por los municipios, quiénes se encargan de fijar el valor de acuerdo a la importancia de la prestación del servicio que se trate.

Por esta razón, se aporta el criterio, que la ilegalidad de la tasa, consiste en la carencia de disposición en la normativa constitucional del concepto tasa como especie tributaria.

En conclusión, se indica que no existe fundamento de la tasa como tributo en virtud de la existencia de una violación absoluta al principio de legalidad, al momento del pago por la prestación de uno o varios servicios, en virtud que no está regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala, ni en las leyes de materia tributaria, por lo que no existe obligación tributaria, legalmente reconocida.

Empero, es importante resaltar que la Carta Magna de 1945 y 1956, implícitamente establecieron la existencia de la tasa y los impuestos ordinarios y extraordinarios como únicos tributos del Estado guatemalteco y que después, fue derogada por las constituciones posteriores, a través de los cuales se varió la clasificación de las

⁷⁵ Castillo, **Ob. Cit**; pág. 381.

especies tributarias, hasta la fecha la tasa carece de regulación legal constitucionalmente.

5.3. Discrepancia de la tasa como tributo dentro del ordenamiento jurídico

Al respecto a este tema, en el apartado anterior se concluyó que el concepto tasa es ilegal por la falta regulación expresa, pero es importante indicar, que existen varias disposiciones de distintos niveles jerárquicos dentro del ordenamiento jurídico y así como criterios de la Corte de Constitucionalidad, que dan una existencia no muy clara del mismo, a efecto, es muy significativo analizarla.

Señala Cabanellas, el término discrepancia significa, “Diversidad, diferencia o desigualdad entre cosas. Discordancia o disentimiento en dichos o hechos (v. Discordia.)”⁷⁶

La discrepancia de la tasa como tributo en el marco jurídico guatemalteco consiste, en una contradicción y discordia que generan dos o más disposiciones ya sea del mismo nivel jerárquico o de distintos cuerpos legales, al darse la carencia de regulación legal en una y la otra que fija su origen jurídica, por tal circunstancia dentro del ordenamiento jurídico coexiste disposiciones válidas en sentido contrario.

De conformidad con el párrafo del artículo 261 de la Carta Magna dispone: “Prohibiciones de eximir tasas o arbitrios municipales. Ningún organismo del Estado

⁷⁶ Cabanellas de Torres, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual**, pág. 295.



está facultado para eximir de tasas o arbitrios municipales a personas individuales o jurídicas, salvo las propias municipalidades y lo que al respecto establece esta Constitución”. Esta es la única disposición constitucional que hace énfasis y mención de la tasa.

La disposición constitucional descrita, es contradictorio con la disposición constitucional que establece el principio de legalidad, en virtud de no estipular el ente facultado de crear las tasas, salvo los arbitrios, sino únicamente reguló a los municipios facultados y exclusivos de liberar a los interesados de la obligación de pagar las tasas y los árbitros, en efecto, es nulo que los municipios estén facultados de eximir las tasas a los interesados, que actualmente carece estipulación jurídica constitucional.

Lo anterior, quizás la Asamblea Nacional Constituyente cuando redactó el texto constitucional vigente, contempló la aplicación de la disposición descrita, en caso, que el Congreso de la República hubiese cumplido el mandato constitucional de emitir el Código Tributario Municipal, establecido en el Título VIII de las disposiciones transitorias y finales de la Carta Magna.

Algunas disposiciones ordinarias expresan el concepto tasa, por ejemplo, el Artículo 100 del Código Municipal, reformado por el Artículo 29 del Decreto 22-2010 del Congreso de la República, establece: “Ingresos del Municipio. Constituyen ingresos del municipio:...e) El producto de los arbitrios, tasas administrativas y servicios municipales;” esto significa entonces, que las tasas son ingresos recaudados por las municipalidades como sede de los municipios, los cuales forman parte de los recursos



patrimoniales municipales y con ellos se constituyen autofinanciables como característica de su autonomía.

Sin embargo, en cuanto a los recursos municipales, la Corte de Constitucionalidad a través de la Gaceta número 86, expediente 2174-2005 de fecha 06 de noviembre del año 2007, comentó: “Los municipios tienen la facultad de obtener y disponer de sus recursos, debiendo las respectivas corporaciones municipales procurar el fortalecimiento económico de sus municipios para poder realizar las obras y prestaciones de servicios a los vecinos; sin embargo, tal captación –sentencia el precepto constitucional. Debe ajustarse a lo establecido en el artículo 239 de la Ley Suprema, a la ordinaria y a las necesidades de los municipios”.

Asimismo, en el Artículo 35, reformado por el Artículo 29 del Decreto 22-2010 del Congreso de la República del mismo código citado, dispone: “Atribuciones generales del Concejo Municipal... n) La fijación de rentas de los bienes municipales, sean éstos de uso común o no, la de tasas por servicios administrativos y tasas por servicios públicos locales, contribuciones por mejoras o aportes compensatorios de los propietarios o poseedores de inmuebles beneficiados por las obras municipales de desarrollo urbano y rural”.

La disposición descrita, estableció que el monto de las prestaciones pecuniarias de las tasas son fijadas por el Concejo Municipal de cada municipio derivado a sus intereses y necesidades mediante Acuerdos y Resoluciones Municipales; y por ello surge la facultad exclusiva de eximir y exonerar a cualquier interesado adeudado



por este precepto, de conformidad con lo que estipula en el Artículo 105 del Decreto 12-2002 del Congreso de la República en análisis.

También la Corte de Constitucionalidad indicó al respecto, según la Gaceta número 91, expediente 536-2007 de fecha 18 de marzo del año 2009, lo siguiente: "...De esa cuenta, la tasa reviste un concepto no comprendido en la enumeración de tributos que hace el artículo 239 de la Constitución y, por ende, no resulta aplicable a ésta el principio de legalidad recogido en dicho precepto, de lo que se deriva la inexigibilidad de que sea el Organismo Legislativo el que las decrete, quedando tal potestad dentro de la competencia de la autoridad administrativa que presta el servicio de que se trate, como el caso de las Municipalidades", no obstante, de manera contradictoria, el mismo tribunal que mantiene la defensa del orden constitucional, en un criterio anterior mediante la Gaceta número 61, expediente 1258-00 de fecha 10 de julio del año 2001 manifestó que: "(...) la tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado a favor del contribuyente; considerándose como elemento esencial de la tasa, que su producto se destine a la necesidad del servicio público que constituye la causa jurídica de la obligación. Si bien la jurisprudencia de esta Corte ha establecido que se concreta la tasa, únicamente cuando existe efectiva prestación de un servicio por parte de la Municipalidad hacia el vecino, en el presente caso, se acepta el cobro de una tasa por la realización de una actividad particular que genera beneficio individual, pero causa daño o menoscabo en la vía pública o a un interés general, siendo dicho cobro la compensación por los deterioros ocasionados; esta posición encuadra en la doctrina dominante sobre



este aspecto. Se advierte que al incluir este elemento en la prestación brindada por un ente público a cambio de un pago, admite ahora el criterio de compensación por el daño causado a los bienes del Municipio, en beneficio de la generalidad”.

Se puede concluir que la tasa desarrollada en el segundo capítulo de este trabajo de investigación, se han expuesto criterios doctrinarios que establecen que es una especie tributaria y en el margen de las disposiciones constitucionales y normativa tributaria ordinaria, se estableció las clases de tributos, pero se determina la existencia de una diferencia con la Carta Magna, en relación que la misma expresó que el municipio es el único facultado de eximir del pago de la tasa y el arbitrio, por tal razón se reconoció dicho precepto, sin embargo, el Código Municipal reguló y facultó su existencia y aplicación en la vida social guatemalteca; y en oposición a ello, la jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad, se enfatizó en un tercer criterio al determinar que la tasa es un tributo no regulado como tal en la legislación y que por ello determinó que la tasa es un prestación pecuniaria realizada por el interesado por el daño o deterioro que sufre el ente que presta el servicio público y no la prestación de éste; y como consecuencia persiste un desacuerdo total entre ellos, por lo que se debe de eliminar esas diversidades contundentes.

5.4. Mecanismos para la aplicación de la tasa como especie tributaria en el ordenamiento jurídico guatemalteco

En tal caso, la finalidad de esta investigación, por una parte, consiste en describir el proyecto de algunas disposiciones constitucionales y ordinarias, que reforme, adicione y

define la tasa como una clase de tributo, por la simple razón que contiene los elementos esenciales para su existencia señalada por la doctrina y que su aplicación es constante y positiva; y por la otra, describir el cumplimiento de la emisión del Código Municipal Tributaria estipulado en las disposiciones transitorias de la Constitución Política de la República nacional.

5.4.1. Reformas a disposiciones constitucionales y ordinarias

Que es conveniente, incluir dentro del ordenamiento jurídico tributario nacional, la tasa como tributo con la finalidad de erradicar su inexistencia y evitar que los municipios y algunos órganos administrativos, mantengan el costo de la prestación de un servicio no adecuada, elevada y desequilibrada a la capacidad de los usuarios.

Derivado de la ilegalidad y discrepancia que existe dentro del marco jurídico nacional, se describe la propuesta de reforma que a continuación se detalla del Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala:

Artículo 1. Se reforma el artículo 239, el cual queda así:

Artículo 239. Principio de Legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar los tributos siguientes:

- a) Impuestos ordinarios y extraordinarios;
- b) Contribuciones especiales;
- c) Las tasas; y
- d) Arbitrios.

De conformidad a las necesidades del Estado y requerimientos de sus municipios 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;
- e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- f) Las infracciones y sanciones tributarias.
- g) Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos de que faciliten su recaudación.

Propuesta de reforma y adición que se describe del Artículo 10 del Código Tributario:

Artículo 1. Se reforma el artículo 10 del Código Tributario, el cual queda así:

Artículo 10. Clases de Tributos. Son tributos los impuestos, las contribuciones especiales, las tasas y los arbitrios.

Artículo 2. Se reforma y adiciona un segundo párrafo del artículo 12 del Código Tributario, el cual queda así:

Artículo 10. Arbitrios y tasas. Arbitrios es la especie tributaria decretada por ley a favor de los municipios que la requieran de acuerdo a sus intereses y necesidades respectivos.

La tasa es un tributo creado a favor de un municipio o varios municipios y algunos otros entes públicos, la cual consiste en el pago de una prestación de un servicio público individualizado, que requiera cualquier persona.

5.4.2. Emisión de Código Tributario Municipal

También es pertinente erradicar la ilegalidad y la discrepancia relacionada a la tasa, con la solución implícita establecida en el Artículo 9 de las disposiciones transitorias y finales de la Constitución Política de la República de Guatemala, que dispone: "...El Congreso de la República deberá emitir un nuevo Código Municipal, la Ley de Servicio Municipal, Ley Preliminar de Regionalización y un Código Tributario Municipal, ajustados a los preceptos constitucionales, a más tardar en el plazo de un año a contar de la instalación del Congreso". De la obligación establecida por la disposición transitoria constitucional, únicamente se ha hecho efectivo la emisión de los primeros tres textos legales, excepto el Código Municipal Tributario, lo cual es necesario su efectivo cumplimiento, con el objeto de regular la tasa, los arbitrios y las contribuciones especiales que perciben los municipios, con ámbito de aplicación espacial local.

Cabe mencionar, de los dos intentos de anteproyectos del Código Tributario Municipal fracasados, deviene de la falta de interés del ente obligado y de los propios municipios

existentes y como obstáculo al mismo tiempo, la oposición de los grandes empresarios que se encuentran radicados y hacen valer sus intereses en cada municipios.

5.4.3. Emisión de un Código de Tasas Administrativas

Y para concluir la presente investigación, también se prevé la posibilidad de la creación de un código de tasas municipales, en virtud que el derecho es dinámico de acuerdo a la evolución de las relaciones sociales modernas, esto conlleva a un marco legal que protegerá los elementos personales de la especie tributaria y al mismo tiempo regulará las distintas clases de tasas, así como determinar algunas otras específicas de acuerdo a la naturaleza de todos los servicios públicos no prestados por la iniciativa privada, y es aplicada por las entidades del Estado centralizados, desconcentrados, descentralizados y autónomos.

A través del referido código, se debe establecer mecanismos de calidad y facilidad de la prestación de los servicios públicos y las bases de recaudación que dan origen a los ingresos privativos, los cuales, son consideradas fuentes de inversión de otros servicios públicos no esenciales, en efecto alcanzar una completa descentralización, una efectiva prestación de los servicios públicos y un desarrollo potencial e inmediato a nivel nacional.

CONCLUSIONES

1. La base del derecho tributario se consagra en el principio de legalidad, en virtud de que a través de la ley, y solo por ella, se ejerce el poder tributario; en Guatemala, dicho poder es ejercido de forma exclusiva y absoluta por el Congreso de la República.
2. La Carta Magna y la ley ordinaria tributaria, reconoce como tributos, a los impuestos, arbitrios y contribuciones especiales; pero no reconoce como un tributo a la tasa; asimismo, la jurisprudencia sentada por la Corte de Constitucionalidad, en ningún momento ha reconocido claramente a la tasa como especie tributaria.
3. La tasa en la legislación nacional, se reconoce mediante disposiciones del Código Municipal, Acuerdos Gubernativos, Acuerdos Ministeriales, Reglamentos y Resoluciones Administrativas, la cual, es creada, obtenida y dispuesta por las entidades centralizadas, desconcentradas, descentralizadas y autónomas; por tanto, su existencia genera una ilegalidad y discrepancia dentro del ordenamiento jurídico tributario.





RECOMENDACIONES

1. La Asamblea Nacional Constituyente y el Congreso de la República de Guatemala, deben implementar reformas y adiciones a la especie tributaria, denominada tasa, en la Constitución Política de la República de Guatemala y en el Código Tributario, con el objeto de erradicar la existencia de una violación y contradicción al principio de legalidad y, de la jerarquía normativa constitucional.
2. El tributo no es obligatorio ni exigible, cuando no está estipulado expresamente por la disposición constitucional y ordinaria tributaria; y, es ilusorio el cumplimiento de la obligación jurídica tributaria del contribuyente o el responsable; por ello, las tasas deben estar fundadas en ley, previamente a cumplirse y exigirse.
3. Aunque la tasa sea reconocida en algunas disposiciones ordinarias, gubernativas y reglamentarias, es necesario que el Congreso de la República dicte una reforma en las mismas, para establecer que él es el único facultado para crearla, y así evitar todo abuso de poder por parte de las entidades centralizadas, desconcentradas, descentralizadas y autónomas que actualmente persisten en la sociedad guatemalteca.





BIBLIOGRAFÍA

- ALVARADO S., José A. y Ottoniel López Cruz. **Derecho tributario y legislación fiscal.** Ampliada y Actualizada; Guatemala: Ed. Serviprensa. S. A., 2010.
- AHUMADA, Guillermo. **Tratado de finanzas públicas.** 1t.; 4ª. ed.; Buenos Aires, Argentina: Ed. Plus Ultra, 1969.
- AMOROS RICO, Narciso. **Derecho tributario.** Madrid: Ed. Derecho Financiero, 1970.
- CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. **Diccionario de derecho usual.** 10ª. ed.; Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta, S.R.L., 1976.
- CALDERÓN MORALES, Hugo Haroldo. **Teoría general del derecho administrativo.** 1t.; 1ª. ed.; Guatemala: Ed. Servicios Diversos MR, 2011.
- CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Derecho administrativo guatemalteco.** 1t.; 17ª. ed.; actualizada; Guatemala: Ed. Impresiones Graficas, 2006.
- CHICAS HERNÁNDEZ, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal.** Departamento de Publicaciones, Colección de Textos Jurídicos No. 12, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala, 2000.
- CÓRDOVA FERRY, Manuel. **Finanzas públicas, la teoría.** (s.l.i.): Ed. Jurídico de Chile, 1964.
- Corte de Constitucionalidad. **Nueve años de control constitucional.** Guatemala: Ed. Superiores, 1995.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano.** 3ª. ed.; México: Ed. Porrúa, S.A., 1968.
- DE JUANO, Manuel. **Curso de finanzas y derecho tributario.** 1t.; Buenos Aires, Argentina: Ed. Molachino, 1963.



DÍAZ DUBON, Carmen y Lizett Nájera Flores. **Derecho financiero II.** Guatemala, Guatemala: Ed. Praxis, 2002.

DROMI, José Roberto. **Las funciones del estado y los servicios públicos.** Buenos Aires, Argentina: (s.e.), 1979.

ESCOBAR MEDRANO, Edgar y Edna González Camargo, **Antología, historia de la cultura de Guatemala.** Guatemala: Ed. Orión, 2003.

FAYA VIESCA, Jacinto. **Finanzas públicas.** 6ª. ed.; México: Ed. Porrúa, S.A., 2003.

FLORES ZAVALA, Ernesto. **Elementos de finanzas públicas mexicanas, los impuestos.** 31ª ed.; actualizada; México, México: Ed. Porrúa, 1995.

FRAGA, Gabino. **Derecho administrativo.** 8ª. ed.; México: Ed. Porrúa, 1989.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. **Derecho financiero.** 2ª. ed.; Buenos Aires, Argentina: Ed. de Palma, 1970.

GIULIANI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero.** 1 vol.; 3ª. ed.; ampliada y Actualizada; Buenos Aires, Argentina: Ed. Talleres Gráficos EDIGRAF, S.A., Delegado 834, 1982.

Instituto de Desarrollo y Administración Municipal. **Los arbitrios y las tasas municipales.** (s.l.i.) (s.e.) (s.f.)

MARABAK CERECEDO, Doricela. **Derecho financiero público.** México: Ed. Mc Graw Hill/Interamericana de México S.A., 1995.

MATUS BENAVENTE, Manuel. **Introducción al estudio del derecho tributario.** México: Ed. Porrúa. S.A., 1990.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. **Introducción al estudio del derecho tributario.** México: Ed. Porrúa, S.A., 1989.



MONTERROSO VELÁSQUEZ DE MORALES, Gladys Elizabeth. **Fundamentos financieros, finanzas públicas**. Guatemala: Ed. Arte + Arte, 2006.

OSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta, 1981.

Real Academia Española. **Diccionario de la Real Academia Española**. 1t.; 21^a. ed.; España: Ed. Espasa Calpe, S.A, 2002.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho fiscal**. México: Ed. Haría, 1986.

SMITH, Adam. **La riqueza de las naciones**. Madrid: Ed. Alianza, 2002.

VILLEGAS, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. 6^a. ed.; Buenos Aires Argentina: Ed. de Palma, 1997.

Legislación:

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

Constitución Política de la República de Guatemala, Asamblea Nacional Constituyente, 1965

Constitución Política de la República de Guatemala, Asamblea Nacional Constituyente, 1956.

Constitución Política de la República de Guatemala, Asamblea Nacional Constituyente, 1945.

Código Tributario. Congreso de la República, Decreto número 06-91 y sus Reformas. 1991.

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



Ley del Arbitrio de Ornato Municipal. Congreso de la República, Decreto número 121-96. 1996.

La Ley de Anuncios en Vías Urbanas, Vías Extraurbanas y Similares. Congreso de la República, Decreto número 34-2003. 2003.

Código Civil. Enrique Peralta Azurdia, Jefe de Gobierno de la República de Guatemala, Decreto Ley 106, 1964.

Ley de Actualización Tributaria. Congreso de la República, Decreto número 10-2012. 2012.

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Congreso de la República, Decreto número 27-92 y su Reforma. 1992.

Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos. Congreso de la República, Decreto número 70-94 y su Reforma. 1994.

Ley de Tabaco y sus Productos. Congreso de la República, Decreto número 61-77 y su Reforma. 1977.

Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos. Congreso de la República, Decreto número 37-92 y su Reforma. 1992.

Ley de Impuesto Sobre Productos Financieros. Congreso de la República, Decreto número 26-95 y su Reforma. 1995.

Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz. Congreso de la República, Decreto número 19-04. 2004.

Ley del Impuesto de Solidaridad. Congreso de la República, Decreto número 73-2008. 2008.

Ley Orgánica de la Superintendencia de la Administración Tributaria. Congreso de la República, Decreto y su Reforma 1-98. 1998.



Ley del Organismo Judicial. Congreso de la República, Decreto y su Reforma 2-89 y sus Reformas. 1989