

Universidad Panamericana

Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia

Programa de Actualización y Cierre Académico



**Contravención a la legalidad tributaria en el cobro de
contribuciones municipales**

-Tesis de licenciatura-

Rodolfo Antonio Chitay Chicol

Guatemala, agosto 2014

**Contravención a la legalidad tributaria en el cobro de
contribuciones municipales**

-Tesis de licenciatura-

Rodolfo Antonio Chitay Chicol

Guatemala, agosto 2014

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Rector M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus

Vicerrectora Académica Dra. Alba Aracely Rodríguez de González

Vicerrector Administrativo M. A. César Augusto Custodio Cobar

Secretario General Lic. Adolfo Noguera Bosque

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA

Decano M. Sc. Otto Ronaldo González Peña

Coordinador de exámenes privados M. Sc. Mario Jo Chang

Coordinador del Departamento de Tesis Dr. Erick Alfonso Álvarez Mancilla

Coordinador de Cátedra M. A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán

Asesor de Tesis Lic. Cesar Augusto Flores Figueroa

Revisora de Tesis Licda. Rosa Isabel de León Godoy

TRIBUNAL EXAMINADOR

Primera Fase

Licda. Karin Virginia Romero Figueroa

Lic. Carlos Enrique Godínez Hidalgo

Licda. Hilda Marina Girón Pinales

Licda. María Cristina Cáceres López

Segunda Fase

Lic. Diana Noemí Castillo Alonzo

M. Sc. Arturo Recinos Sosa

Lic. Pablo Esteban López Rodríguez

Licda. María de los Ángeles Monroy Valle

Tercera Fase

Lic. Javier Aníbal García Constanza

Dr. Jorge Egberto Canel García

M. Sc. Víctor Manuel Morán Ramírez

Lic. Carlos Antonio Muñoz Corzantes

M. Sc. Arnoldo Pinto Morales



UNIVERSIDAD
PANAMERICANA

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, diez de marzo de dos mil catorce.-----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **CONTRAVENCIÓN A LA LEGALIDAD TRIBUTARIA EN EL COBRO DE CONTRIBUCIONES MUNICIPALES**, presentado por **RODOLFO ANTONIO CHITAY CHICOL**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), reúne los requisitos de esta casa de Estudios, es procedente **APROBAR** dicho punto de tesis y para el efecto se nombra como Tutor al Licenciado **CÉSAR AUGUSTO FLORES FIGUEROA**, para que realice la tutoría del punto de tesis aprobado.



M. Sc. Otto Ronaldo González Peña
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

Sara Aguilar
c.c. Archivo



DICTAMEN DEL TUTOR DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **RODOLFO ANTONIO CHITAY CHICOL**

Título de la tesis: **CONTRAVENCIÓN A LA LEGALIDAD TRIBUTARIA EN EL COBRO DE CONTRIBUCIONES MUNICIPALES**

El Tutor de Tesis,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

Segundo: Que ha leído el informe de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención realizó la investigación de rigor, atendiendo a un método y técnicas propias de esta modalidad académica.

Tercero: Que ha realizado todas las correcciones de contenido que le fueron planteadas en su oportunidad.

Cuarto: Que dicho trabajo reúne las calidades necesarias de una Tesis de Licenciatura.

Por tanto,

En su calidad de Tutor de Tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 19 de mayo de 2014

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"


Lic. César Augusto Flores Figueroa
Tutor de Tesis





UNIVERSIDAD
PANAMERICANA

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, veinte de mayo de dos mil catorce.-----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **CONTRAVENCIÓN A LA LEGALIDAD TRIBUTARIA EN EL COBRO DE CONTRIBUCIONES MUNICIPALES**, presentado por **RODOLFO ANTONIO CHITAY CHICOL**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), ha cumplido con los dictámenes correspondientes del tutor nombrado, se designa como revisor metodológico a la Licenciada **ROSA ISABEL DE LEÓN GODOY**, para que realice una revisión del trabajo presentado y emita su dictamen en forma pertinente.

M. Sc. Otto Ronaldo González Peña
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

Sara Aguilar
c.c. Archivo



UNIVERSIDAD
PANAMERICANA
"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

DICTAMEN DEL REVISOR DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **RODOLFO ANTONIO CHITAY CHICOL**

Título de la tesis: **CONTRAVENCIÓN A LA LEGALIDAD TRIBUTARIA EN EL COBRO DE CONTRIBUCIONES MUNICIPALES**

El Revisor de Tesis,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

Segundo: Que ha leído el informe de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención realizó su trabajo atendiendo a un método y técnicas propias de esta modalidad académica.

Tercero: Que ha realizado todas las correcciones de redacción y estilo que le fueron planteadas en su oportunidad.

Cuarto: Que dicho trabajo reúne las calidades necesarias de una Tesis de Licenciatura.

Por tanto,

En su calidad de Revisor de Tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 23 de junio de 2014

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

Licda. Rosa Isabel De León Godoy
Revisor Metodológico de Tesis





UNIVERSIDAD
PANAMERICANA

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

DICTAMEN DEL COORDINADOR GENERAL DE TESIS

Nombre del Estudiante: **RODOLFO ANTONIO CHITAY CHICOL**

Título de la tesis: **CONTRAVENCIÓN A LA LEGALIDAD TRIBUTARIA EN EL COBRO DE CONTRIBUCIONES MUNICIPALES**

El Director del programa de Tesis de Licenciatura,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

Segundo: Que el tutor responsable de dirigir su elaboración ha emitido dictamen favorable respecto al contenido del mismo.

Tercero: Que el revisor ha emitido dictamen favorable respecto a la redacción y estilo.

Cuarto: Que se tienen a la vista los dictámenes favorables del tutor y revisor respectivamente.

Por tanto,

En su calidad de Director del programa de tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 9 de julio de 2014

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

Dr. Erick Alfonso Álvarez Mancilla
Coordinador del Taller de tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia



Sara Aguilar
c.c. Archivo



UNIVERSIDAD
PANAMERICANA

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **RODOLFO ANTONIO CHITAY CHICOL**

Título de la tesis: **CONTRAVENCIÓN A LA LEGALIDAD TRIBUTARIA EN EL COBRO DE CONTRIBUCIONES MUNICIPALES**

El Director del programa de tesis, y el Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

Segundo: Que ha tenido a la vista los dictámenes del Tutor, Revisor, y del director del programa de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención ha llenado los requisitos académicos de su Tesis de Licenciatura, cuyo título obra en el informe de investigación.

Por tanto,

Se autoriza la impresión de dicho documento en el formato y características que están establecidas para este nivel académico.

Guatemala, 01 de agosto de 2014

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

Dr. Erick Alfonso Álvarez Mancilla
Coordinador del Taller de tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia



Vo. Bo. M. Sc. Otto Ronaldo González Peña
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

Sara Aguilar
c.c. Archivo

Nota: para efectos legales, únicamente el sustentante es responsable del contenido del presente trabajo.

ACTO QUE DEDICO

A DIOS

Manantial inagotable de sabiduría, que me ha guiado paso a paso mi vida profesional

A mis padres

Por sus sabios consejos

Ricardo Chitay

Elena Chicol

A mi esposa e hijos.

Por ser mí apoyo incondicional en mis decisiones y el mejor tesoro que tengo:

Lic. María Isabel Arévalo Morán

Daphne Eilien Chitay Arévalo

Rodolfo Antonio Chitay Arévalo

Índice

Resumen	i
Palabras clave	ii
Introducción	ii
Aspectos fundamentales de la contribución especial	1
La legalidad tributaria como principio constitucional	20
Determinación del cobro de tributos municipales	29
Contravención a la legalidad tributaria en el cobro de contribuciones municipales	37
Conclusiones	44
Referencias	46

Resumen

El trabajo de investigación se tituló la contravención a la legalidad tributaria en el cobro de contribuciones municipales, el cual se refiere a que las municipalidades; deben de regular y prestar los servicios municipales de su circunscripción territorial, así mismo tienen la competencia para establecerlos mantenerlos, ampliarlos, mejorarlos para un funcionamiento eficaz, la determinación de cobrar los tributos y contribuciones justas y equitativas. Los tributos y las contribuciones deben ser fijados para el mejoramiento de calidad de los servicios. De esta manera surge la contravención a legalidad tributaria ya que corresponde con exclusividad al Congreso de la República de Guatemala decretar los impuestos ordinarios y extraordinarios arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del estado a la equidad y justicia tributaria, como determinar las bases de la recaudación

El Consejo Municipal del Municipio de Mixco del departamento de Guatemala aprobó en acta número 63 del año 2005, el acuerdo que faculta a la mencionada municipalidad el cobro de contribución municipal especial para el pago de alumbrado público, lo cual contraviene el principio de legalidad tributaria, contenida en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Palabras clave

Impuesto. Tributo. Tasa. Contribuciones especiales. Contribuciones por mejoras.

Introducción

El objeto central de estudio en la presente propuesta de investigación, lo constituye el hecho de la contravención a la legalidad tributaria en el cobro de contribuciones municipales existente entre lo regulado en el Código Municipal con respecto a las contribuciones a las cuales faculta a la ley al municipio; para que este pueda crear libremente contribuciones y el principio constitucional de legalidad tributaria que regula la Constitución Política de la República en su artículo 239, en lo relativo a que únicamente al Congreso de la República de Guatemala compete, con exclusividad, decretar entre otros, contribuciones especiales.

Se trata de establecer la problemática derivada de la colisión constitucional entre la norma jurídica contenida en el artículo 72 del Código Municipal, Decreto 12-2002 del Congreso de la República de Guatemala y el artículo 239 de la Constitución Política de la República, en el sentido de que la norma constitucional establece que, únicamente al Congreso de la República compete el decretar contribuciones especiales

y en contradicción con tal principio constitucional de legalidad tributaria, el Código Municipal faculta al municipio a determinar contribuciones.

Tal problemática se evidenció con la contribución que actualmente y de forma efectiva cobra el municipio de Mixco del departamento de Guatemala a sus vecinos por medio del acta 63-2005 donde el Consejo Municipal de dicho municipio lo acordó.

El trabajo de investigación, se desarrolló en cuatro títulos, en el primero contiene aspectos generales de los tributos, con el objetivo fundamental de inducir al lector a comprender el origen real de las contribuciones, en el segundo título se trató la temática de la contribución por mejoras, que es una herramienta legal con la que cuentan las municipalidades para regular, prestar y regular los gastos de los servicios públicos municipales de su circunscripción territorial a los que está obligado, el tercer título se abordó el tema, cómo el municipio debe de agenciarse de fondos para poder satisfacer las necesidades de sus habitantes, y la prestación ininterrumpida de los servicios públicos para satisfacer las necesidades de los habitantes para llegar al último título donde se planteó la contravención a la legalidad tributaria. Finalmente se determinó la existencia de la contravención a la legalidad tributaria en el cobro de contribuciones municipales en caso concreto, del Consejo Municipal del

Municipio de Mixco al establecer el cobro por alumbrado público bajo la figura de arbitrio.

Existe la necesidad de establecer que el Estado de Guatemala a través del Congreso de la República reforme el artículo 72 del Código Municipal, Decreto 12-2002 así como determinar los efectos negativos que produce la facultad contenida en dicha norma, en relación a lo que establece el artículo 239 de la Constitución Política de la República al principio de la legalidad tributaria.

Aspectos fundamentales de la contribución especial

Tributos

La contribución, es una de las clases de tributo que cobra el Estado, comúnmente como prestación dineraria. Por ello, se procede a exponer los elementos fundamentales de este importante tema del derecho tributario.

Los tributos son ingresos públicos de derecho público que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente, exigidas por una Administración Pública como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la ley vincula el deber de contribuir. Su fin primordial es el de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público, sin perjuicio de su posible vinculación a otros fines.

El carácter coactivo de los tributos está presente en su naturaleza desde los orígenes de esta figura. Supone que el tributo se impone unilateralmente por los entes públicos, de acuerdo con los principios constitucionales y reglas jurídicas aplicables, sin que concurra la voluntad del obligado tributario, al que cabe imponer coactivamente al pago.

Pérez expresa que:

Debido a este carácter coactivo, y para garantizar la auto imposición, este principio que se remonta a las reivindicaciones frente a los monarcas medievales y que está en el origen de los Estados constitucionales, en derecho tributario rige el principio de legalidad. En virtud del mismo, se reserva a la ley la determinación de los componentes de la obligación tributaria o al menos de sus elementos esenciales. (2007:66)

Si bien en sistemas anteriores a los vigentes existían tributos consistentes en pagos en especie o prestaciones personales, en los sistemas tributarios capitalistas la obligación tributaria tiene carácter dinerario. Pueden no obstante, mantenerse algunas prestaciones personales obligatorias para colaborar a la realización de las funciones del Estado, de las que la más destacada es el servicio militar obligatorio.

En ocasiones se permite el pago en especie: ello no implica la pérdida del carácter pecuniario de la obligación, que se habría fijado en dinero, sino que se produce una dación en pago para su cumplimiento; las mismas consideraciones son aplicables a aquellos casos en los que la administración, en caso de no pagar, proceda al embargo de bienes del deudor.

El carácter contributivo del tributo significa que es un ingreso destinado a la financiación del gasto público y por tanto a la cobertura de las necesidades sociales. A través de la figura del tributo se hace efectivo el deber de los ciudadanos de contribuir a las cargas del Estado, dado que éste precisa de recursos financieros para la realización de sus fines.

El carácter contributivo permite diferenciar a los tributos de otras prestaciones patrimoniales exigidas por el Estado y cuya finalidad es sancionadora, como las multas. Pese a que el principal objetivo de los tributos sea la financiación de las cargas del Estado, pueden concurrir objetivos de política económica o cualesquiera otros fines, que en casos concretos pueden prevalecer sobre los contributivos.

Antecedentes históricos de los impuestos

El impuesto no es más que un tributo exigido en correspondencia a una prestación que se concreta de modo individual por parte de la administración pública y cuyo objeto de gravamen está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo; sujeto económico que tiene la obligación de colaborar, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición de rentas o ingresos.

George sostenía que:

Todos tenían el mismo derecho del uso sobre la tierra, que la tierra aumentaba de valor en gran medida debido al crecimiento de la comunidad y que este valor, por lo tanto, era creado socialmente. El sistema de propiedad existente permitía a los terratenientes apropiarse de la mayor parte del valor de la tierra creado socialmente, y por tanto era, según su opinión, la causa principal de las sorprendentes desigualdades sociales de la sociedad moderna. George proponía que se mantuviera la propiedad privada, pero urgía a que la sociedad se apropiara del valor de la tierra y dejara que el terrateniente se quedara con todo el valor de las mejoras que hubiera realizado en sus tierras.

Realmente, según George, la única forma de alcanzar este objetivo era la imposición de un impuesto sobre el valor de la tierra. Tanto por una cuestión de justicia como para estimular que los terratenientes mejoraran sus tierras, George proponía que no se gravaran las mejoras. (<http://schalkenbach.org/rsf-2/wp-content/uploads/2013/10/Henry-George-Progreso-Y-Miseria.pdf>. Recuperado 20.04.2014)

Cabe resaltar que en esa época todas las personas tenían el derecho legítimo de la tierra, así mismo la tierra gana plusvalía, por lo que la mayoría de los terratenientes se apropiaba de ella por lo que daba origen a los conflictos sociales. Para lograr este fin era necesario imponer un impuesto a las tierras.

Monterroso resalta que:

El impuesto sobre la renta es reciente. Los primeros antecedentes aparecen en Francia en 1793, Gran Bretaña (1799), Suiza (1840), Austria (1849) e Italia (1864). En España no aparece hasta 1975, en los tiempos de la transición política del régimen autocrático franquista a la democracia constitucional. (2001:26)

Los impuestos son reales si gravan una manifestación de riqueza esperada u objeto imponible sin ponerla en relación con las condiciones económicas de una determinada persona. El sistema de imposición real considera uno por uno los bienes productores de renta y grava por separado los ingresos netos que se derivan de cada uno de ellos: tierras, casas o fábricas entre otros; en su conjunto también se les denomina de producto.

Son impuestos personales los que gravan una manifestación de la riqueza que no puede ser estimada sin ponerla en relación con una determinada persona. De acuerdo con estos criterios, serán impuestos personales el

impuesto sobre la renta de las personas físicas, el impuesto de sociedades y el de patrimonio; y son impuestos reales o de producto el de bienes inmuebles sean rústicos o urbanos y los rendimientos del trabajo o del capital, entre otros.

Osorio afirma que:

El objeto del tributo es una prestación en términos de dinero en efectivo, periódica o no, dependiendo del hecho que la motive a que está obligado el contribuyente o ciudadano sujeto a su pago; pero con carácter excepcional en algunas normas se encuentra reconocida la prestación en especie, por ejemplo en materia de hidrocarburos en que debe entregarse un porcentaje, o de patrimonio artístico donde se admiten obras de arte en pago del impuesto sucesorio o hereditario. (1999:113)

Con base en el artículo 239 de la Constitución Política de la República dicha obligación tributaria nace de la ley, de modo que es un principio de rango universal y reconocido en todas las constituciones, como principio de reserva de ley para la imposición de los tributos, y garantizar así las notas de obligatoriedad y exigibilidad, pero protegiendo el principio de igualdad que aplicado a esta materia se traduce en el pago proporcional con arreglo a la capacidad económica del sujeto pasivo o contribuyente, principios que regula la Constitución Política de la República de Guatemala.

De conformidad con la legislación tributaria guatemalteca, en el artículo 10 del Código Tributario se reconocen tres tipos de tributos: los impuestos, los arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras. (2007:65)

Osorio señala:

Cuando el Estado actúa como ente público y satisface una necesidad colectiva que se concreta en prestaciones individualizadas que se otorgan a sujetos determinados, se les impone un tributo llamado tasa. La voluntad del usuario es determinante para producir o no el hecho sometido a gravamen, pero no para determinar el nacimiento, validez y contenido de la obligación, que derivan de la ley, única que puede regular esta obligación de Derecho Público. Si el pago en cambio se determinara por contrato y no por la ley, habría que hablar de precio, de donde se deduce que la tasa no es un precio por la prestación del servicio. (1999:114)

El legislador intenta establecer impuestos sobre quienes pueden pagarlos; es decir, aquellos que tienen capacidad económica para soportarlos. La capacidad económica depende de la riqueza, que se manifiesta por la posesión de un patrimonio o la obtención de una renta.

De ahí que los impuestos sobre la renta y el patrimonio sean impuestos directos porque gravan la riqueza en sí misma. Pero la riqueza de un individuo puede manifestarse de forma indirecta a través de su propia utilización, que puede ser gravada por un impuesto indirecto, como los de transmisión o circulación de bienes, o los que gravan el consumo, si bien estos últimos pueden establecer discriminaciones en perjuicio de los más débiles en el plano económico, que de esta forma pagarán la misma cantidad de impuestos indirectos que los de mayor poder adquisitivo.

Un sistema impositivo será tanto más justo cuanto más descansa sobre una base de impuestos directos. Pero existe la propensión por parte de los estados de incrementar los impuestos indirectos por la mayor facilidad y

cuantía de su recaudación. Considérese por ejemplo el impuesto que grava la gasolina, que está incorporado en su precio al adquirirla.

Combinando estos criterios, los distintos ordenamientos jurídicos suelen establecer la estructura de su sistema impositivo, de manera que no pueda hablarse en general de impuestos, sino que habríamos de remitirnos en cada caso a un país y a un impuesto concreto.

Osorio señala:

En la medida en que tales impuestos responden al principio constitucional de tributación con arreglo a la capacidad económica de los sujetos pasivos, se acercan a una justicia distributiva, es decir, responden a la redistribución de rentas que son asignadas por el poder político para hacer más justa una sociedad, vigilando que el criterio de solidaridad sea racional y no influya negativamente en el desarrollo y fomento de la riqueza y bienestar común o iguales condiciones de satisfacción de forma no proporcional en función de sus méritos y el esfuerzo que despliegan en la producción de la misma. (1999:114)

Por otra parte, son impuestos objetivos los que gravan una determinada riqueza sin tener en cuenta la situación personal del sujeto pasivo, por ejemplo el que se aplica en la fabricación de bebidas alcohólicas. Los subjetivos, en cambio, tienen en cuenta de una u otra forma la situación personal del contribuyente a la hora de determinar su existencia y cuantía. Los impuestos son instantáneos, si el hecho que los origina se agota por su propia naturaleza en un cierto periodo de tiempo y es tenido en cuenta por la ley sólo en cuanto se ha realizado por completo, o periódicos, si el hecho que los origina, se prolonga.

En el caso de la legislación nacional, rige el artículo 243 del Constitución Política de la República de Guatemala, con relación a la capacidad de pago, pequeñas diferencias a la cita textual anterior.

Los impuestos indirectos, tributos que gravan la producción nacional, la venta, y el consumo de bienes concretos. Los impuestos indirectos pueden ser bien de cuantía fija, aumentando en una misma cantidad el precio de todos los bienes que gravan, o bien un porcentaje del precio inicial, por lo que aumentará más el precio de los bienes más caros. En definitiva, el peso del impuesto lo sufre el consumidor final, que es el que está obligado a pagar los bienes más caros. Se trata por tanto, de un impuesto sobre el consumo.

Osorio resalta que:

La primera vez que se aplicó este impuesto fue en Inglaterra en 1643. Se trataba de una medida provisional tendiente a paliar las dificultades financieras transitorias del gobierno. Sin embargo, el éxito de la medida, debido a los elevados ingresos que se obtuvieron, hizo que se mantuviera, pasando a ser una medida permanente, que pronto se fue extendiendo por otros países de Europa y del resto del mundo. Con la creación de la Comunidad Económica Europea a finales de la década de 1950, los países firmantes crearon un impuesto indirecto común sobre el consumo, que denominaron Impuesto sobre el Valor Añadido o Agregado IVA). En la actual Unión Europea, el IVA sigue siendo el principal impuesto indirecto; es un gravamen que se establece como porcentaje del precio final, al que se aplican tres tipos de porcentaje: el reducido (4%) que se aplica a los bienes de primera necesidad (por ejemplo, alimentos), el 7% (vivienda) y el normal (16%).(1999:114)

Definición de tributo

De conformidad a lo preceptuado en el Artículo 10 del Código Tributario Guatemalteco nos indica que los tributos son “prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, al sujeto pasivo que es el obligado al cumplimiento de la obligación, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.” (2007:8)

Impuesto:

Contribución u otra obligación fiscal, gravamen carga, servidumbre obligación. Es un ingreso de un poder público que tiene el carácter de ingreso de derecho público, en el sentido de originarse por el puro imperio o aplicación de la ley, a diferencia de lo que ocurre con los ingresos de derecho privado, que nacen de un negocio jurídico privado, como una venta o un arrendamiento. (http://www.jacoboasociados.com.sv/FTP/DiccionarioJuridico%20_.pdf recuperado 03.04.2014)

Es un ingreso que tiene el carácter de ingreso público, en el sentido de originarse por el puro imperio o aplicación de la ley a diferencia de lo que ocurre con los ingresos, que nacen como producto de un negocio jurídico privado, como por ejemplo el caso de una compraventa o un arrendamiento.

Política fiscal

Es necesario establecer lo que debe entenderse por política fiscal, Castillo indica que la política es “el conjunto de medidas accionadas por un Estado con el fin de recaudar impuestos, en la forma en que lo establece su ley y fuero interno” (2004:114).

La relación del derecho tributario con la política fiscal, es de relativa fácil comprensión. En primer término se señala que la política fiscal es aquella por medio de la cual el Estado recauda impuestos, no obstante las acciones que el Estado emplee en tal tarea deben ser respetuosas del marco legal existente, mismo que se puede encontrar en las leyes de derecho tributario. En otras palabras no hay política fiscal o acción que emprenda el Estado que deba ser ajena a los derechos consagrados en la ley tributaria vigente.

El presente tema de la política fiscal, resulta igualmente importante comprender para el lector, con el fin de poder establecer las principales afirmaciones de este trabajo de investigación.

Como se señaló, la política fiscal, consiste en cualquier acción lícita. No obstante, si un Estado emprende una medida o acción con el objeto de recaudar impuestos, y estas medidas colisionan con leyes de cualquier orden y jerarquía, el Derecho Tributario inspirado en los principios generales de derecho, debe propiciar las reglas para solucionar tal problemática.

La política fiscal del Estado guatemalteco en la reciente época ha estado vinculada con la falta de fondos estatales para realizar obra o invertir en los renglones más necesarios. Las arcas vacías del gobierno, obligan a

éste a impulsar políticas tributarias, tales como la reforma fiscal; que aún siendo bien intencionadas, pretenden únicamente fortalecer el ejercicio de la gobernabilidad, puedan aplicar los recursos respectivos en los programas sociales entre otros, respetando las normas ya existentes. De lo contrario esto obligaría a reformar toda la legislación. Lo que se quiere decir que, con el fomento de algunas políticas tributarias el Estado de Guatemala ha logrado colisionar con preceptos constitucionales que tienen categoría de garantías.

Lo cual se explica y prueba de forma más amplia en los títulos finales de la presente investigación. Si el Estado no pretende dicha colisión debiera en su caso modificar la ley, o de lo contrario, renunciar a las acciones violatorias de esa ley.

Las medidas actuales para lograr una prevención especial, en cuanto a aplicar sanciones a infractores tributarios, establecen un proceso violatorio de algunas garantías constitucionales. Siendo este tipo de sanciones, de naturaleza administrativa, las mismas debieran ventilarse por órganos de orden administrativo, a reserva de que en materia constitucional se ordena que los procesos únicamente pueden ser diligenciados o conocidos por órganos jurisdiccionales y de ningún otro orden. Empero, las sanciones actuales en lugar de ser competencia de un órgano administrativo, lo son de un órgano penal.

Sería lógico suponer entonces que las leyes a aplicar serían las de la rama penal. No obstante, en su diligenciamiento no se aplican estas. Y todo esto, es consecuencia de la política tributaria o fiscal, aplicada por el Estado de Guatemala.

Clasificación de los tributos

De conformidad a lo que establece el artículo 9 del Código Tributario, la clasificación de los tributos: “son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras” (2007:6)

Castillo señala:

En la mayoría de los sistemas impositivos estatales se distinguen al menos tres figuras tributarias impuesto, la tasa y la contribución especial. Aunque, en general, existe coincidencia en cuanto a los aspectos básicos de la clasificación tributaria, cada país presenta determinadas particularidades, destacando Alemania, donde el derecho tributario se limita a la regulación de los impuestos. (2004:114).

Impuestos

El artículo 11 Código Tributario de Guatemala señala que impuesto es “el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal no relacionada concretamente con el contribuyente” (2007:6)

Cabanellas dice que impuesto es: “contribución, gravamen, carga, o tributo que se ha de pagar, casi siempre en dinero, por las tierras, frutos, mercancías, industrias, actividades mercantiles y profesiones liberales,

para sostener los gastos del Estado y de las restantes corporaciones públicas” (1993:196).

Los impuestos son las prestaciones exigidas al obligado en este caso los contribuyentes, cuyo hecho imponible se define sin referencia a servicios prestados o actividades desarrolladas por la administración pública. En ocasiones, se definen como aquellos que no implican contraprestación, lo que se ha criticado porque da a entender que se da lo mismo en otros tipos de tributo, cuando el término citado es propio de relaciones bilaterales y no unilaterales y coactivas como las tributarias. Una definición más estricta señala que los impuestos son aquellos tributos que no tienen una vinculación directa con la prestación de un servicio público o la realización de una obra pública.

En los impuestos, el hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del contribuyente. Son los más importantes por el porcentaje que suponen del total de la recaudación pública.

Tasas

Cabanellas dice que tasa es: “valuación, estimación del valor o precio de una cosa. Precio fijo o máximo puesto por la autoridad a determinado productos, a fin de reprimir la especulación abusiva” (1993: 378).

Generalmente se denominan tasas según Cabanellas “a los tributos que gravan la realización de alguno de los siguientes hechos imponibles:”

(1999:378)

a) La utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público. La prestación de servicios públicos.

b) La realización de actividades en régimen de derecho público.

Chicas resalta que:

Otros Estados dan un nombre diferente a estos tributos en función del hecho imponible concreto, de entre los arriba expuestos, que gravan. El Código Tributario boliviano de 2003 distingue entre la patente municipal, que grava el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público y la obtención de autorizaciones para la realización de actividades económicas; y la tasa, que grava los supuestos en los que la Administración presta un servicio o realiza actividades sujetas a normas de Derecho Público. (2007:30)

Chile diferencia entre las tasas por prestaciones públicas y los derechos habilitantes, una construcción doctrinal que hace referencia a los casos en el pago del tributo faculta al contribuyente para la realización de una actividad que de otro modo estaría prohibida. (2007:30)

Finalmente se puede decir que, la tasa es una contribución económica que hacen los usuarios por un servicio prestado, no es un impuesto sino simplemente el pago que una persona efectúa para ser retribuido por un servicio y que no es obligatorio.

Contribuciones

“Contribuciones son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos”
(<http://www.carreradederecho.mx.tripod.com/carreradederecho/id14.html>-
recuperado 28-05.2014)

Contribuciones especiales

Según el Código Tributario de Guatemala en su Artículo 13 dice “contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras publicas o de servicios estatales” (2007:6).

Otro punto de la contribución especial es que los ingresos que se recaudan a través de la misma están adscritos a un gasto concreto, que es el que da lugar al cobro de la misma, en lugar de formar parte genérica de los ingresos a repartir en el Presupuesto General del Estado.

Contribución especial:

Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generar beneficios derivados de la realización de obras públicas o actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación; son cuotas especiales que se establecen en comunidades determinadas para atender sus necesidades públicas, el contribuyente percibe directamente el beneficio de la obra, lo que las diferencia del impuesto, en el cual los beneficios no se observan en una obra determinada ya que el Estado lo emplea para el beneficio de la sociedad en general.
(<http://books.google.com.gt/books?id=5Kz2GwZacMC&pg=PA42&lpg=PA42&dq=Martin+Queralt+%22contribuciones+especiales> recuperado 28.05.2014)

La poca recaudación y la evasión fiscal son los principales problemas para que el Estado se agencie de recursos y sean utilizados para resolver los principales servicios en materia de salud, vivienda, educación seguridad, entre otros, es muy importante reconocer nuestras obligaciones como pequeños y grandes contribuyentes. Los impuestos son los recursos financieros con los que cuenta el Estado, para ser administrados por las entidades de gobierno, así diremos que existen algunas clases de contribuciones tales como las contribuciones por mejoras, las contribuciones sociales y las contribuciones especiales.

Contribuciones por mejoras

El Código Tributario de Guatemala en su artículo número 13 establece:

Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado. (2007:7)

Otra definición de contribuciones especiales, según Querelat son aquellas contribuciones obligatorias, motivadas en la obtención de un beneficio para el sujeto pasivo, que se originan en la realización de obras públicas. (<http://books.google.com.gt/books?id=5Kz2Gw-ZacMC&pg=PA42&lpg=PA42&dq=Martin+Queralt+%22contribuciones+especiales> recuperado 28.05.2014).

Esta contribución se legitima en el incremento del valor del patrimonio del sujeto pasivo, como consecuencia directa de la realización de dicha obra. Ejemplo de ella es la contribución que se cobra por el incremento de valor de los inmuebles ante la pavimentación de una calle

Regulación constitucional de la contribución especial

El tema central de la investigación lo constituye la contribución por parte de las municipalidades. Por ello es preciso extenderse en su explicación. Sin embargo, habiendo expuesto sus elementos es necesario su fundamentación constitucional y su vinculación con el tema de la legalidad tributaria, por ello se sostiene que la “contribución especial es potestad exclusiva del estado”. (Villegas: 2003:192)

Las contribuciones especiales según Villegas: “son tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o especiales actividades del Estado” (2003:193),

Valdés complementa señalando que el cobro de la contribución es:

Aquel que está constituido por la actividad del Estado con fines generales, que simultáneamente proporciona una ventaja particular al contribuyente, el destino es necesario y exclusivamente el financiamiento de esa actividad. Existe un total paralelismo con la caracterización de la tasa. (2001:195)

Cuando el Estado actúa como ente público y satisface una necesidad colectiva que se concreta en prestaciones individualizadas que se otorgan a sujetos determinados, se les impone un tributo llamado tasa.

Osorio resalta que:

La voluntad del usuario es determinante para producir o no el hecho sometido a gravamen, pero no para determinar el nacimiento, validez y contenido de la obligación que derivan de la ley, única que puede regular esta obligación de Derecho Público. Si el pago en cambio se determinará por contrato y no por la ley, habría que hablar de precio, de donde se deduce que la tasa no es precio por la prestación del servicio. (1999:114)

Combinando estos criterios, los distintos ordenamientos jurídicos suelen establecer la estructura de su sistema impositivo, de manera que no pueda hablarse en general de impuestos, sino que habríamos de remitirnos en cada caso a un país y a un impuesto concreto.

En la medida en que tales impuestos responden al principio constitucional de tributación con arreglo a la capacidad económica de los sujetos pasivos, se acercan a una justicia distributiva, es decir, responden a la redistribución de rentas que son asignadas por el poder político para hacer más justa una sociedad vigilando que el criterio de solidaridad sea racional y no influya negativamente en el desarrollo y fomento de la riqueza y bienestar común o iguales condicionales de satisfacción de forma no proporcional en función de sus méritos y el esfuerzo que despliegan en la producción de la misma.

Debe entenderse por política fiscal, según Castillo como: “El conjunto de medidas accionadas por un estado con el fin de recaudar impuestos, en la forma en que lo establece su ley y fuero interno”. (2004:26).

En cuanto a las contribuciones especiales, García asegura que son: “Las contribuciones especiales recaudadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo. Tiene por destino la seguridad social, bolsas de comercio, colegios profesionales” (1999:117)

Valdez señala que: las contribuciones especiales: “tal vez ha tenido en España y en los países de América Latina una aplicación más rigurosa, pues en éstos se estudia y define al tributo como género, en forma independiente de sus distintas especies”. (2001:80)

Con las dos citas últimas, se pretende dejar claro, que existe una categoría especial de tributo, a las que los autores mencionados en dichos textos señalan como parafiscales, las cuales son distintas y completamente identificables en relación con las otras especies de tributos.

Se menciona el artículo 13 del Código Tributario de Guatemala que “contribución especial es el tributo que tiene como determinante el hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivado de la realización de obras públicas o de servicios estatales” (2007:6)

En el segundo párrafo del artículo 13 del Código Tributario de Guatemala establece que: “contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor inmueble beneficiado”. (2007:6).

La legalidad tributaria como principio constitucional

El principio de legalidad tributaria

Valdez dice que: “el principio de legalidad o imperio de la ley es un principio fundamental del derecho público conforme al cual todo ejercicio del poder público debería estar sometido a la voluntad de la ley de su jurisdicción y no a la voluntad de los hombres”, Por ejemplo el Estado sometido a la constitución, por esta razón se dice que el principio de legalidad resguarda la seguridad jurídica. (2001:80)

Valdez afirma que el principio de legalidad es la regla de oro del derecho público y en tal carácter: “actúa como parámetro para decir que un Estado, es un Estado de Derecho pues en él, el poder tiene su fundamento y límite en las normas jurídicas” (2001:80).

En íntima conexión con este principio la institución de la reserva de ley obliga a regular la materia concreta con normas que posean rango de ley, particularmente aquellas materias que tienen que ver la intervención del poder público en la esfera de derechos individuales. Por lo tanto, son materias vedadas al reglamento y a la normativa emanada por el Poder Ejecutivo. La reserva de ley, al resguardar la afectación de derechos al Poder legislativo, refleja doctrina liberal de la separación de poderes. Recibe un tratamiento dogmático especial en el Derecho Administrativo, el Derecho Tributario y el Derecho Penal.

En su planteamiento original, conforme al principio de legalidad, la administración pública no podría actuar por autoridad propia, sino que ejecutando el contenido de la ley. Ello obedecía a una interpretación estricta del principio de la separación de poderes originado en la revolución francesa.

Esta tarea de ejecución, llegó a ser interpretada como una función de realización de fines públicos en virtud de la autonomía subjetiva de la administración, pero dentro de los límites de la ley de la vinculación negativa. La ley sería entonces un límite externo a la actividad administrativa, dentro de cuyo marco la administración es libre.

Actualmente se considera que es el derecho el que condiciona y determina, de manera positiva, la acción administrativa, la cual no es válida si no responde a una previsión normativa actual. El principio de legalidad opera entonces como una cobertura legal previa de toda potestad cuando la administración cuenta con ella, su actuación es legítima doctrina de la vinculación positiva.

En el Derecho Tributario, en virtud del principio de legalidad, sólo a través de una norma jurídica con carácter de ley se puede definir todos y cada uno de los elementos de la obligación tributaria, esto es el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el sistema o la base para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las infracciones, sanciones y las exenciones, así como el órgano legalizado para recibir el pago de los tributos.

La máxima latina *nullum tributum sine legem* determina que para que un tributo sea considerado como tal debe estar contenido en una ley, de lo contrario no es tributo. (<http://www.linguee.es/inglesespanol/traduccion/nullum+tributum+sine+lege.html> recuperado 28.05.2014)

La cultura de la legalidad es desde el punto de vista de los juristas, la aceptación de las leyes por parte de los ciudadanos. La cultura de la legalidad es la aceptación jurídica y moral por parte de todos los

ciudadanos a las leyes previamente escritas y aceptadas por la sociedad en un documento oficial.

Evolución histórica del concepto de legalidad

Vale la pena resaltar que a través de las diversas etapas de la evolución histórica de la humanidad, los hombres, “no importa el status socio-político-económico, se han visto sujetos a la imposición directa de uno sobre los otros, de todos sobre los pocos ya sea en sus variantes políticas, como en sus variantes jurídicas” (Valdez, 2001:80).

De allí que se imponga como necesario resaltar, las notas más sobresalientes de este proceso evolutivo, tomando para ello dos etapas que hemos denominado la fase anterior al Estado de derecho y la fase posterior al Estado de derecho.

La fase anterior al Estado de derecho bajo este subtítulo se contemplaron algunos elementos del derecho administrativo como parte del derecho público, que van desde la antigüedad clásica al fenómeno político-social conocido como revolución francesa (1789); o sea, hasta los límites de la modernidad.

Como lo menciona García:

En los primeros momentos de la antigüedad, los Estados fueron de corte autocrático y teocrático, pero en ellos existieron que, de una u otra forma, al afectar a los súbditos, afectaron la esfera del poder del soberano, por lo que algún tipo de función administrativa debió operarse.

Ejemplo claro de lo anterior lo constituyeron los pueblos de Grecia y Roma. En la primera, cabe recordar la existencia, tal vez incipiente, de una administración más o menos organizada o integrada, con un conjunto de funcionarios, aunque no coherentes, que realizaron funciones de orden público; por su parte, Roma presentó las siguientes modalidades: un orden jurídico, que normatizó no solo las relaciones entre individuos, sino entre estos y el Estado; provincias senatoriales y provincias imperiales, una ficción jurídica llamada Fisco, aunque no muy bien definida, pero que ejercía la gestión económica del Estado, a través de los impuestos. (1999:117)

Sin embargo, la legalidad seguía siendo relativa al mando y jurisdicción del soberano absoluto, para quien el bienestar personal y familiar primaba sobre los tributarios.

La fase posterior al Estado de Derecho, lo marca la Revolución Francesa y el momento actual; o sea, todo el período denominado contemporáneo.

En su aspecto material, el Estado de Derecho implica la realización de la justicia, concebida sobre todo con una rigurosa delimitación de libre esfera de los ciudadanos, en orden a prevenir el arbitrio del poder y a dar así la mayor expresión posible a la seguridad jurídica.

En su aspecto formal, el Estado de Derecho implica esencialmente la idea de que, en la realización de sus fines, el Estado debe exclusivamente utilizar formas jurídicas, de las que sobresale la ley formal.

Es preciso tener claro dónde se enmarca este principio, para luego definir y formular algunas aristas de su entorno, comprendiendo que el Derecho Tributario se refiere exclusivamente a las relaciones jurídicas derivadas

de la aplicación de tributos por parte del Estado, y que cuando nos referimos a tributo nos estamos refiriendo concreta y únicamente a tres conceptos bien definidos: impuestos, tasas y contribuciones especiales.

En otras palabras, el principio de legalidad queda enmarcado dentro de los parámetros del Derecho Tributario.

Definición del principio de legalidad tributaria

No puede exigirse un tributo sino está basado en la ley, que demuestre su existencia, que exista la exigibilidad del Estado, así como la obligación del contribuyente de cumplirlo. Este principio está establecido en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Este principio refiere que no puede haber tributo sin previa ley que lo establezca, y se apoya en la máxima romana “*nullum tributum sine lege*” (<http://www.linguee.es/inglesespanol/traduccion/nullum+tributum+sine+lege.html> recuperado 28.05.2014).

Dino señala que:

El axioma fundamental en esta rama jurídica, y que bien se podía llamar la partida de nacimiento del derecho tributario, es el principio de legalidad, agregando seguidamente, luego de marcar las analogías y diferencias con el que rige en el derecho penal, que también se lo denomina principio de reserva de ley. (http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/04/04_7835.pdf recuperado 14:04:14.)

Los impuestos deben establecerse por medio de la ley; uno de los principios esenciales del Estado moderno es el de legalidad de la tributación, también conocido como reserva de ley, que considera como regla fundamental del derecho público; que los impuestos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal, es decir que ha de tratarse de ley emitida por el Organismo Legislativo y por lo mismo de carácter general, abstracto e impersonal. Por este principio el Congreso de la República debería ser un verdadero controlador de la política financiera del Estado, orientada a evitar que los ingresos del mismo, tengan un destino diferente por la actuación de los funcionarios deshonestos y corruptos en todos los niveles de la administración.

El principio de legalidad en el Estado de Derecho, no es mera emanación de una idea de auto tributación, de libre consentimiento de los impuestos, antes pasa a ser encarado por una nueva perspectiva, según la cual la ley formal es la única forma posible de expresión de justicia material.

En otro orden de ideas, el principio de legalidad tributaria, Pérez y González, señalan:

“El principio de legalidad tributaria viene recogido en nuestras leyes fundamentales en su forma atenuada. No es necesario que el legislador primario configure todos los elementos que originan las correspondientes prestaciones de los ciudadanos, bastará con que en la ley se determinen los elementos esenciales del tributo, gozando de la facultad de delegar en el Poder Ejecutivo la regulación

de los restantes elementos. De este modo la reserva atenuada constituye una clara expresión de confianza en el Gobierno por parte del poder legislativo".

“Con la emanación de la ley tributaria correspondiente no quedan satisfechas todas las exigencias del principio de legalidad. (http://biblio3.url.edu.gt/Publi/Libros/Revista-Juridica-o.pdf recuperado 20.04.2014)

Existe íntima relación entre el principio de legalidad tributaria y la seguridad jurídica, en el sentido de certeza del contribuyente ante el impuesto

Rebollo resalta que dicho principio:

En un sentido amplio, con él se designa la sumisión de la administración pública al derecho; la actuación del Estado conformada por la ley.

Conseguir la efectividad del ámbito subjetivo de las leyes fiscales es la primera exigencia del principio de legalidad. La exclusión de la vía contenciosa del juego de los recursos de que pueda valerse el contribuyente y la propia administración ataca el principio de legalidad (http://ferrocarriles.wikia.com/wiki/Alejandro_Rebollo_%C3%81lvarezAmandi?action=edit§ion=2 recuperado 30:04:14)

Para Arsuaga tal principio puede ser interpretado en los siguientes términos:

"El enunciado del principio de legalidad es bien simple y universalmente plasmado en todas las constituciones políticas, al proclamar que ningún tributo podrá ser establecido sin la previa aprobación de los súbditos, aprobación que tradicionalmente se ha encauzado a través del órgano que en cada país represente al Poder Legislativo" (http://vlex.com.mx/tags/jurisprudencia-legalidad-429981 recuperado 30:04:14)

En conclusión puede decirse que el principio de legalidad tributaria, es aquel que asiste al contribuyente para poder pagar sus impuestos, siempre que estos sean creados por el ente facultado para decretarlo, el Congreso de la República, conforme a las necesidades del estado.

Fundamento constitucional al principio de legalidad tributaria

De conformidad con el artículo 239 de la Constitución Política de la República en lo que respecta al 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 justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación.

Son nulas *ipso jure* las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley que contradigan o tergiversen las normas legales reguladores de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretaran a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. (1985:58)

Tal como se expresó, la Constitución Política de la República de Guatemala, regula como potestad del Estado, a través del 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 la recaudación

Implicación de la legalidad tributaria en materia de la contribución

La interpretación de la legalidad tributaria, establecida por la Constitución Política de la República de Guatemala no da lugar a equivocaciones y puede aplicarse en el sentido de exclusión. En otras palabras, puede interpretarse la norma contenida en el artículo 239 también como de exclusividad, porque al establecer la facultad para determinado ente del Estado, es decir, el Congreso de la República de

Guatemala, excluye a todos los demás: *erga rerum* (contra toda institución).

Determinación del cobro de tributos municipales

Los tributos municipales “son aquellos establecidos por las Corporaciones Municipales dentro de ellos mencionamos el impuesto de radicación, impuesto de circulación, tasa de alcantarillado, contribución,” (Monterroso: 116)

El origen y génesis de los cobros que realice el municipio se encuentra en la necesidad de costear el funcionamiento de sus servicios públicos.

Diguit sustentaba el criterio de que: “cuando el Estado proporciona enseñanza, transporte, sanidad, no ejerce un poder de mando; aún cuando esas actividades son regidas por un sistema de Derecho Público, el fundamento del Estado no es la soberanía sino la noción de servicio público”. (Monterroso: 116)

Monterroso afirma:

El Estado moderno no es más que una comunidad o corporación de servicios públicos cuyos agentes son los gobernantes. Por lo tanto, es de entender que las funciones del Estado son todas aquellas actividades que los gobernantes ejercen para crear, organizar y asegurar el funcionamiento ininterrumpido de los servicios públicos. En consecuencia; cabe concluir que para esta doctrina, administración y servicios públicos son la misma cosa. (2001:116)

En el preámbulo de la Constitución, entre los valores que debe consolidar el Estado se consagra el bien común el cual se logra en parte, mediante una adecuada creación y prestación ininterrumpida de los servicios públicos.

A partir de allí, se define según Monterroso que los servicios públicos:

Son las actividades asumidas por órganos o entidades públicas o privadas, creados por la Constitución o por Ley, para dar satisfacción en forma regular y continua a cierta categoría de necesidades de interés general, bien sea en forma directa, mediante concesionario o, a través de cualquier otro medio legal, con sujeción a un régimen de derecho Público o Privado, según corresponda. (2001:116)

Es por ello, que cuando nos referimos a que toda tarea llevada a cabo por una entidad pública, bien se trate de un órgano del Estado o Municipal como persona jurídica de derecho Público de carácter territorial, o, de un ente descentralizado instituto autónomo, empresa del estado, decimos que, “son actividades asumidas por órganos o entidades públicas o privadas. No obstante, la prestación de un servicio público no puede ser irregular ni discontinua, ni debe atender a un fin particular”. (Monterroso: 116)

Si bien existen características, que se desprenden de los servicios públicos, encontramos que el mismo debe ser prestado para cubrir necesidades de interés general, y no particular. Por lo tanto, la prestación de un servicio público no debe perseguir fines de lucro.

Generalmente, los servicios públicos son ejercidos por un organismo, pero también pueden hacerlo los particulares, bajo la autorización, control, vigilancia y fiscalización del Estado, con sujeción al ordenamiento jurídico permanente. En sentido general, están sometidos al régimen legal de derecho público, pero, también pueden estar sometidos a un régimen de derecho privado, siempre y cuando así lo disponga expresamente la ley.

El tratamiento oficial de la materia de servicios públicos ha pasado por etapas divergentes de transformación (del Estado prestador de servicios, al Estado regulador), hacia una nueva regulación jurídica e institucional donde se establece taxativamente la función ejercida por la administración pública como ente rector de las políticas públicas, sujeta al servicio público o interés general, estando en consecuencia al servicio de la ciudadanía sin ningún tipo de distinciones, privilegios o discriminaciones.

Servicios públicos municipales

Cabanellas define el servicio público como “un servicio técnico que se presta al público de una manera regular y continua, para la satisfacción de una necesidad pública y por una organización pública no lucrativa”. (1989:364).

El servicio público es la “reconducción de un sector de actividades socioeconómicas a la órbita del poder público o sector público” (http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/04/04_5699.pdf)

Los servicios públicos municipales son actividades realizadas por entidades estatales o por su encargo, para satisfacer, por medio de prestaciones concretas inmediatas e individualizadas, una necesidad colectiva, y sujeta al régimen de derecho público que imponga su adecuación, continuidad y regularidad para satisfacer las necesidades de su circunscripción territorial

El concepto varía entre formas de gobierno y entre Estados. En muchos casos se trata de un monopolio artificial del gobierno.

Son brindados por determinadas entidades por lo general el Estado, y satisfacen primordialmente las necesidades de la comunidad o sociedad donde estos se llevan a cabo. Por lo general los servicios públicos acarrear un fin económico y pueden estar ligados a empresas privadas y concesiones.

Monterroso define que los servicios públicos como:

Las actividades, entidades u órganos públicos o privados con personalidad jurídica creados por Constitución o por ley, para dar satisfacción en forma regular y continua a cierta categoría de necesidades de interés general, bien en forma directa, mediante concesionario o a través de cualquier otro medio legal con sujeción a un régimen de derecho público o privado, según corresponda. (2001:116)

Cuando dice que son actividades, entidades u órganos públicos o privados, se refiere esta expresión a los servicios públicos, en sentido material; vale decir toda tarea asumida por una entidad pública, bien se trate de la República, el Distrito Capital, los Municipios y los Distritos Metropolitanos personas jurídicas de derecho público de carácter territorial o prestados a través de entes descentralizados funcionalmente, institutos autónomos, empresas del Estado, fundaciones, asociaciones y sociedades civiles del Estado, entes no territoriales. No obstante, cabe decir que el servicio público también puede ser prestado por particulares conforme al orden jurídico pertinente.

Así mismo también se entiende por servicio público, en sentido orgánico, la creación de una dependencia administrativa dentro de la estructura del Estado o de la administración pública para satisfacer determinadas necesidades de interés colectivo o público.

Características de los servicios públicos

Según la doctrina y el ordenamiento jurídico que los rige, los rasgos más resaltantes de los servicios públicos pueden resumirse así: todo servicio público debe suministrarse con un criterio técnico gerencial y con cuidadosa consideración a las funciones del proceso administrativo científico: planificación, coordinación, dirección, control y evaluación, tanto en su concepción orgánica como en el sentido material y operativo.

Debe funcionar de manera permanente, es decir, de manera regular y continua para que pueda satisfacer necesidades de las comunidades por sobre los intereses de quienes los prestan. La prestación del servicio público no debe perseguir principalmente fines de lucro; se antepone el interés de la comunidad a los fines del beneficio económico de personas, organismos o entidades públicas o privadas que los proporcionan.

Generalmente les sirve un organismo público, pero su prestación puede ser hecha por particulares bajo la autorización, control, vigilancia, y fiscalización del Estado, con estricto apego al ordenamiento jurídico pertinente.

Clasificación de los servicios públicos

Existen diversos criterios para clasificar los servicios públicos, por lo tanto no se puede hablar de una sola clasificación, más bien de diferentes tipos de criterios.

Por lo tanto la siguiente clasificación, más que ser absoluta es una mera aproximación susceptible de ser mejorada o ampliada.

Monterroso clasifica los servicios públicos en:

- a) Los esenciales constituyen el conjunto de servicios, que de no existir pondrían en peligro la existencia misma del Estado, ejemplo la seguridad ciudadana por medio de la Policía Nacional Civil de Guatemala, la salud, educación.

- b) Los servicios públicos no esenciales, a pesar de satisfacer necesidades de interés general, la falta de prestación no pone en peligro la existencia del Estado, y en alguna medida son secundarios de los esenciales, por así denominarlos.
- c) Permanentes. Los servicios permanentes son los prestados de manera regular y continua para satisfacer las necesidades de los habitantes.
- d) Los esporádicos, son aquellos que se prestan en forma eventual o de acuerdo a las circunstancias, para satisfacer una necesidad colectiva eventual.
- e) c. Por el origen del órgano del poder público que los administra o los presta éstos pueden ser nacionales, estatales, distritales, regionales y municipales.
- f) Desde el punto de vista de la naturaleza de los servicios, se clasifican en servicios administrativos y servicios públicos industriales y comerciales, éstos últimos específicamente referidos a las actividades de comercio, bien sea de servicios para atender necesidades de interés general o los destinados con fines lucrativos y no a satisfacer necesidades colectivas.
- g) Los servicios públicos obligatorios la propia ley es quien les da esa categoría y además son indispensables para la existencia del Estado.
- h) Los optativos el orden legal los deja a criterio discrecional de la autoridad administrativa competente.
- i) Municipales, cuando los servicios son brindados por la municipalidad, lo cual es el objeto central de la presente investigación. (2001:116)

Para ampliar más los conceptos de los servicios públicos municipales nuestro ordenamiento jurídico en el artículo 68 del Código Municipal indica que son servicios municipales:

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

- c) Pavimentación de las vías públicas urbanas y mantenimiento de las mismas.
- d) Regulación del transporte de pasajeros y carga y sus terminales locales.
- e) Autorización de las licencias de construcción de obras, públicas o privadas, en la circunscripción del municipio.
- f) Control sanitario de la producción, comercialización y consumo de alimentos y bebidas a efecto de garantizar la salud de los habitantes del municipio.
- g) Gestión de la educación pre-primaria y primaria, así como de los programas de alfabetización y educación bilingüe.
- h) Administrar la biblioteca pública del municipio.
- i) Promoción y gestión de parques, jardines y lugares de recreación.
- j) Gestión y administración de farmacias municipales populares.
- k) Promoción y gestión ambiental de los recursos naturales del municipio.
- l) La administración del registro civil y de cualquier otro registro municipal o público que le corresponda de conformidad con la ley.
- m) La prestación del servicio de policía municipal. (2002: 24:25)

Después de haber analizado de manera general, la prestación por parte de las municipalidades de los servicios públicos municipales, es necesario delimitar estos en particular. Para lo cual es necesario referirse a los servicios públicos que presta el municipio. La Constitución Política de la República de Guatemala, en el artículo 253 literal c, establece las funciones que le corresponde a los municipios, entre las cuales se encuentra atender los servicios públicos locales.

El Código Municipal en el artículo 3, establece que el municipio en ejercicio de la autonomía que le confiere la Constitución Política de la República de Guatemala, debe atender los servicios públicos locales, su fortalecimiento económico y la emisión de sus ordenanzas y reglamentos. (2012:2).

Se dio a conocer de forma doctrinaria lo que significa los servicios públicos, pero en el caso específico de los municipios, la propia ley de forma taxativa establece los servicios públicos que debe prestar el municipio ya sea en forma directa o indirecta, que en el caso particular del tema investigado es, la contravención de la legalidad tributaria en el cobro de contribuciones municipales; entre el artículo 72 del Código Municipal Decreto 12-2002 y el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que contiene el principio constitucional de la legalidad tributaria, el cual será analizado en el siguiente título.

Contravención a la legalidad tributaria en el cobro de contribuciones municipales

Contravención del municipio al establecer el pago de contribuciones

Con lo expuesto hasta este título, se ha fundamentado los elementos generales del tema, ahora bien, es preciso establecer con casos concretos y de forma real, cómo un municipio lleva a cabo el establecimiento de un

cobro tributario, que como quedó apuntado, es potestad exclusiva, por legalidad tributaria y con base en norma jurídica de carácter constitucional, contenida en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que corresponde únicamente al Estado por medio del Congreso de la República y no un ente autónomo como es el Municipio.

Para fijar en mejor forma la contravención a la norma constitucional a la que se hace referencia, se puede afirmar que el municipio si han incurrido en tales hechos, de conformidad con el caso que se relaciona a continuación.

Casos concretos del pago de contribuciones especiales por el cobro de contribuciones

La relevancia jurídica tributaria de la presente investigación está en el hecho de inquietar acerca de una posible contravención misma que, como únicamente compete determinarla a la Corte de Constitucionalidad.

Si la mencionada colisión constitucional no resulta evidente con los elementos establecidos en los párrafos precedentes de este trabajo, es preciso recurrir a un ejemplo concreto; mismo que se utilizará en el desarrollo de la investigación como objeto de estudio específico, para

demostrar que efectivamente la colisión constitucional mencionada, es positiva.

Con fecha cuatro de abril del año dos mil cinco; el Concejo municipal de Mixco, del departamento de Guatemala, en el cuarto punto del acta número sesenta y tres de ese mismo año, creó la contribución denominada según el diario de Centro América:

Contribución para el pago del servicio de alumbrado público que presta la municipalidad de Mixco, directamente o a través de terceros, con el fin de que los habitantes del municipio de Mixco contribuyan con los costos de operación, mantenimiento y mejoramiento de la calidad y cobertura del servicio de alumbrado público (2005:14)

Como es evidente, el municipio de Mixco, del Departamento de Guatemala, creó una contribución especial, dándole forma jurídica y aún más, el cobro por dicha contribución se encuentra vigente a la fecha y se hace positivo por medio de recibo de cobro de electricidad, sumado a la cuota normal de ésta.

Por tal razón, el Concejo Municipal de Mixco Guatemala, ha procedido al tenor de lo establecido por el Artículo 72 del Código municipal Decreto 12-2002 del Congreso de la República de Guatemala, que textualmente regula: Servicios públicos municipales.

El municipio debe regular y prestar los servicios públicos municipales de su circunscripción territorial y por lo tanto, tiene competencia para establecerlos, mantenerlos, ampliarlos y mejorarlos, en los términos indicados en los artículos anteriores, garantizando un funcionamiento eficaz, seguro y continuo y en su caso, la determinación y cobro de tasas y contribuciones equitativas y justas. Las

tasas y contribuciones deberán ser fijadas atendiendo los costos de operación, mantenimiento y mejoramiento de calidad y cobertura de servicios. (2002:56)

Sin embargo, si se analiza el texto constitucional ya mencionado, puede establecerse que tal acción realizada por el Concejo Municipal de Mixco, Guatemala, contraviene con lo estatuido en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala que señala: “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”.(1985:72)

Ante tal situación, si el Congreso de la República de Guatemala es a quien compete con exclusividad decretar las contribuciones especiales, por qué el Concejo Municipal de Mixco, Guatemala, creó y mantiene vigente el cobro por una contribución especial.

Se debe enfatizar finalmente, según Villegas el hecho de que “la contribución especial la cobra y determina con exclusividad el Estado” por actividades generales que le competen a este y así mismo que la contribución creada y mantenida por el municipio de Mixco, Guatemala, no parece tener tal caracterización. (2003:195).

Por todo lo anteriormente planteado, se hizo necesario llevar a cabo la presente investigación desde el punto de vista jurídico y delimitar el área del derecho tributario, al respecto de la contravención de la norma del artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala y el artículo 72 del Código Municipal Decreto número 12-2002 del Congreso de la República, que señala que el municipio tiene competencia para establecer y determinar contribuciones justas y equitativas. Empero la norma de carácter constitucional, es clara al estatuir que las contribuciones especiales es de exclusividad del Congreso de la República.

Impugnaciones en la Corte de Constitucionalidad

La Corte de Constitucionalidad, en sus resoluciones 1623-2001, 232-2002, 233-2002 y 2751-2004, ha definido claramente que es el Congreso de la República el encargado de decretar el cobro por alumbrado público bajo la figura de un árbitro.

Este mandato ha sido abierto y reiteradamente desacatado por la Comisión Nacional de Energía Eléctrica, las municipalidades y todos los distribuidores de energía eléctrica. Además, algunas municipalidades han indicado públicamente que parte de esos ingresos son utilizados para

pagar los consumos de energía eléctrica de los pozos de agua, dándose también la malversación de fondos públicos.

Con los índices tan altos de delincuencia que tiene el país, un deficiente alumbrado público se constituye en una facilidad para la delincuencia y por tanto, las entidades relacionadas con la prestación de ese servicio como las municipalidades recurre a la creación como la creada por el consejo municipal del municipio de Mixco del departamento de Guatemala, considerando que el vecino no se va oponer a dicha contribución por el alto índice delincencial existente.

Consideraciones finales

Efectivamente el Artículo 72 del Código Municipal Decreto 12-2002 del Congreso de la República de Guatemala señala que el municipio tiene competencia para establecer y determinar contribuciones equitativas y justas. Sin embargo, la norma de carácter constitucional contenida en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala es clara al estatuir que decretar contribuciones especiales corresponde con exclusividad al Congreso de la República de Guatemala. Esto es cierto, cuando se toma en cuenta que las contribuciones especiales “son tributos debidos a razón de beneficios individuales o de grupos derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del estado” (Villegas: 2003:195)

Debido a la contravención que se produce entre el artículo 72 del Código Municipal Decreto 12-2002, del Congreso de la República de Guatemala que faculta a los municipios a determinar contribuciones tales como la acordada por el Consejo Municipal del municipio de Mixco, en acta número 63 del año 2005 y el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que contiene el principio constitucional de legalidad tributaria, derivado del cual únicamente al Congreso de la República de Guatemala compete con exclusividad decretar contribuciones, en consecuencia es necesario como solución a tal problemática, que el Estado de Guatemala por medio del Congreso de la República de Guatemala, reforme el Código Municipal, en su artículo 72, en el sentido de dejar sin efecto la facultad que otorga a los municipios.

Conclusiones

Existe contravención entre el artículo 72 del Código Municipal, Decreto 12-2002 del Congreso de la República de Guatemala, para facultar a los municipios a establecer contribuciones y el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala que contiene el principio constitucional de legalidad tributaria, en donde se determina que únicamente al Congreso de la República de Guatemala compete con exclusividad decretar contribuciones.

El espíritu a que se refiere el artículo 72 del Código Municipal, consiste en que el municipio pueda obtener los ingresos necesarios para la prestación de los servicios públicos municipales de su circunscripción territorial, pero el campo de su aplicación, contraviene al principio de legalidad tributaria regulado en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, de que solo el Congreso de la República compete con exclusividad decretar contribuciones.

En el caso concreto desarrollado, la municipalidad del municipio de Mixco, del departamento de Guatemala, violentó el principio de legalidad tributaria, al igual que cualquier otra municipalidad de la república, que tomó como fundamento legal el artículo 72 del Código Municipal, Decreto 12-2002 del Congreso de la República de Guatemala, para crear contribuciones.

El acuerdo del Consejo Municipal del municipio de Mixco del departamento de Guatemala, contenido en acta número 63 del año 2005, que creó una contribución especial para el pago del alumbrado público, contravino el principio de legalidad tributaria, de que únicamente el Congreso de la República compete con exclusividad decretar contribuciones.

Referencias

Castillo J. (2004) *Derecho Administrativo*, Guatemala (3ra. ed.) Editorial Praxis S.A.

Chicas R. y demás autores. (2007) *Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal*, Guatemala: Editorial Universitaria.

García C. (1999) *Derecho Tributario*. (2da. ed.) Editorial Depalma Buenos Aires.

García C. (2000) *Derecho Tributario*. (2da. ed) Tomo II Editorial Depalma. Buenos Aires.

García C. (2002) *Derecho Tributario*. (2da. ed) Tomo III Editorial Depalma. Buenos Aires.

Monterroso G. (2001.) *Apuntes de derecho tributario*. Guatemala: Editorial Vile.

Valdez, R. (2001) *Curso de derecho tributario*. (3ra. ed.) Bogotá, Colombia: Editorial Temis.

Valdez, R. (1982) *Estudio del derecho tributario*. (3ra. ed.) Bogotá, Colombia: Editorial Temis.

Villegas H. (1982) *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (8ava. Ed) Editorial Astrea Buenos Aires 2003

Legislación

Asamblea Nacional Constituyente, *Constitución Política de la República*, (1985) Única edición. Publicación del Congreso de la República de Guatemala, JD 2002-2993.

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

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

Diccionarios

Cabanellas, G. (1993) *Diccionario Jurídico Elemental*, Buenos Aires, Argentina: (Ed. Heliasta) SRL.

Cabanellas, G. (1989) *Diccionario enciclopédico de derecho usual*. (Ed. Heliasta),SRL. Buenos Aires, Argentina.

Páginas de Internet

Arsuaga (2010) *Principio de legalidad*.
<http://vlex.com.mx/tags/jurisprudencia-legalidad-429981>

Diccionario Jurídico elemental (2011)

Jacobo asociados.com http://www.jacoboasociados.com.sv/FTP/DiccionarioJuridico%20_.pdf

Diccionario Jurídico elemental (2014) *Diccionario editorial Linguee*

<http://www.linguee.es/inglesespanol/traduccion/nullum+tributum+sine+lege.html>

Duarte (2009) *Análisis sobre el principio de igualdad y su interpretación en cuanto a la exoneración de multas y recargos que otorga el presidente de la república de Guatemala a los contribuyentes que incurren en infracciones tributarias*

http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/04/04_7835.pdf

George (2004) Progreso y miseria *eumed.net* [http://schalkenbach.org/rsf-2/wp-content/uploads/2013/10/Henry-George-Progreso-Y-iseria .pdf](http://schalkenbach.org/rsf-2/wp-content/uploads/2013/10/Henry-George-Progreso-Y-iseria.pdf).

López (2002) *Revista Jurídica de la Universidad Rafael Landívar*

<http://biblio3.url.edu.gt/Publi/Libros/Revista-Juridica-o.pdf> recuperado 20.04.2014

Ponce (2011) *Elementos personales del derecho tributario administrativo*

<http://www.carreradederecho.mx.tripod.com/carreradederecho/id14.html>

Queralt (2009) *Concepto contribución*

<http://books.google.com.gt/books?id=5Kz2GwZacMC&pg=PA42&lpg=PA42&dq=Martin+Queralt+%22contribuciones+especiales>

Rebollo y Álvarez (2008) *Principio de Legalidad*

Tributariahttp://ferrocarriles.wikia.com/wiki/Alejandro_Rebollo_%C3%81lvarezAmandi?action=edit§ion=2