

# EL PODER TRIBUTARIO EN GUATEMALA A LA LUZ DEL ANÁLISIS CRÍTICO DE LA JUSTICIA CONSTITUCIONAL

CRISTÓBAL JOSÉ BORRERO MORO\*

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN: GUATEMALA COMO ESTADO DE DERECHO.—2. EL DEBER CONSTITUCIONAL DE CONTRIBUIR AL GASTO PÚBLICO.—3. EL PODER TRIBUTARIO EN GUATEMALA. INTRODUCCIÓN.—A) El poder tributario del Estado.—B) El conflictivo caso de la Unión Centroamericana.—C) La no titularidad de poder tributario por los Entes públicos intermedios.—D) El poder tributario municipal.

## RESUMEN

La Constitución guatemalteca configura el poder tributario como cauce de realización del deber constitucional de contribuir a los gastos públicos; exigiéndose el acomodo de su ejercicio a la idea de justicia constitucional; en tanto que mandato lógico-jurídico propio de un Estado de Derecho. Aun cuando no siempre dicha exigencia tenga una cabal expresión en el Ordenamiento jurídico guatemalteco; sin que la Justicia Constitucional haya remediado esta situación de modo pleno. Planteándose, pues, la necesaria revisión crítica de la doctrina constitucional guatemalteca; en tanto que punta de lanza de la urgente reforma constitucional y legal, en materia tributaria, en Guatemala.

*Palabras claves:* Constitución, Corte Constitucional, Poder Tributario, Poder tributario municipal.

## ABSTRACT

The Guatemalan Constitution configures the taxing power as the mean for the realization of the constitutional responsibility of contributing to the public expending; requiring himself the accommodation of his exercise to the idea of constitutional justice; in so far as that the logical-legal mandate own of a country of law. Even when

---

\* Profesor Titular de la Universidad de Valencia. Acreditado para Catedrático de Universidad.

the following requirement doesn't have a full expression in the Guatemalan Legal order; without that the constitutional justice had remediated this situation in full mode. Presenting, though, the necessary critic revision of the Guatemalan constitutional doctrine; while spearheaded of the urgent constitutional and legal reform, in taxation issues, in Guatemala.

*Key words:* Constitution, Constitutional Court, Taxing Power, municipal taxing power.

## 1. INTRODUCCIÓN: GUATEMALA COMO ESTADO DE DERECHO

La Constitución de Guatemala (en adelante CG), con origen en la asunción por el pueblo guatemalteco, en tanto que poder soberano, del papel de poder constituyente del propio Texto constitucional, constituye al Estado de Guatemala, como Estado Constitucional, mediante la configuración de un Ordenamiento jurídico<sup>1</sup>. Circunstancia que lo configura como Estado de Derecho; caracterizado por ordenar jurídicamente tanto la organización del poder, como el reconocimiento de derechos fundamentales y libertades públicas.

Así, el Texto constitucional establece que «[e]l poder proviene del pueblo» —art. 152 CG—, en quien radica la soberanía<sup>2</sup> —art. 141 CG—; delegándola, para su ejercicio, en los Organismos Legislativo, Ejecutivo y Judicial —art. 141 CG—; erigiéndose, por tanto, éstos en poderes constituidos; sujetos, en el ejercicio de su poder, «a las limitaciones señaladas por esta Constitución y la ley» —art. 152 CG—; proclamándose, pues, como principios vertebradores del Estado de Derecho, tanto el imperio de la ley —arts. 153 y 154 CG—; como la separación de poderes, al atribuirse «al Organismo Legislativo la función de crear leyes; al Organismo Judicial la de aplicarlas y declarar los derechos en los casos controvertidos que se someten a su conocimiento y al Organismo Ejecutivo la facultad de gobernar y administrar» —SCC de 19/05/1992—<sup>3</sup>. Concibiendo al Estado como organización política institucionalizada «para garantizar a sus habitantes el goce de sus derechos y de sus libertades» —art. 140 CG—; entre los que podemos destacar el derecho a la vida —art. 3 CG—, la libertad y la igualdad —art. 4 CG—, el derecho de defensa —art. 12 CG—, la presunción de inocencia —art. 14 CG—, la inviolabilidad de la vivienda

<sup>1</sup> Opinión consultiva de 05/08/2004; en la misma línea Sentencia de la Corte Constitucional (en adelante SCC) de 19/10/1990; CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD (2011), p. 144.

<sup>2</sup> «La Soberanía del Pueblo. Tal expresión que evoca la idea de un gobierno del pueblo, de acuerdo a la teoría democrática, es el poder supremo del Estado, poder del que provienen todos los demás poderes; lo detentan o pertenece indivisamente a todos los ciudadanos de una Nación» —SCC de 08/02/99—, *Ibidem*.

<sup>3</sup> *Ibidem*.

—art. 23 CG—, o la inviolabilidad de la correspondencia, documentos y libros —art. 24 CG—.

El fundamento de la configuración de Guatemala como Estado Constitucional de Derecho se asienta sobre la institucionalización de la Constitución de Guatemala como norma jurídica suprema del Ordenamiento jurídico guatemalteco<sup>4</sup>, vértice de su pirámide normativa. Así, ninguna norma —ley, disposición gubernativa, o cualquier otra— puede contrariar los mandatos constitucionales; so pena de nulidad —arts. 44 y 175 CG—; constituyendo éste, principio rector de la función jurisdiccional —art. 204 CG—. De forma que el principio de superlegalidad constitucional, con fundamento en los artículos 44, 175 y 204 CG<sup>5</sup>, se erige en uno de los principios fundamentales que informa el Estado de Guatemala; estableciendo que «en la cúspide del ordenamiento jurídico guatemalteco está la Constitución y ésta, como ley suprema del Estado es vinculante para gobernantes y gobernados a efecto de lograr la consolidación del Estado Constitucional de Derecho» —SCC de 17/11/09<sup>6</sup>—.

Siendo la pieza clave del Estado Constitucional guatemalteco el establecimiento de un sistema de justicia constitucional, representado por la Corte Constitucional; cuya función esencial es la defensa del orden constitucional —art. 268 CG—; expulsando del Ordenamiento todos aquellos actos normativos contrarios a la Constitución de Guatemala. A la par que, como interprete supremo del Texto constitucional, sus pronunciamientos configuran el Ordenamiento jurídico, dotando de contenido a los preceptos constitucionales enjuiciados; así como realizando interpretaciones vinculantes para los poderes públicos.

## 2. EL DEBER CONSTITUCIONAL DE CONTRIBUIR AL GASTO PÚBLICO

La Constitución guatemalteca establece el deber, de todos los guatemaltecos, de contribuir al gasto público —art. 135 CG—; y lo hace configurándolo como deber y derecho cívico de éstos —art. 135 CG—. Así, el deber de contribuir a los gastos públicos en Guatemala se configura como un mandato constitucional; cuya naturaleza es tanto la de deber constitucional: la norma impone a todos los guatemaltecos un deber, como la de derecho constitucional: la norma reconoce el derecho de los guatemaltecos a contribuir a los gastos públicos, exclusivamente, en los términos constitucionales. Vinculando tanto a los ciudadanos, como a los poderes públicos: Congreso, Ejecutivo/Administración y Justicia.

<sup>4</sup> Vid. SCC 29/07/2009, *Ibidem*, p. 171.

<sup>5</sup> Vid. SCC de 01/02/1994, *Ibidem*, p. 63.

<sup>6</sup> *Ibidem*, p. 171.

El fundamento del deber de contribuir, esto es, el por qué se contribuye, es la existencia necesidades públicas. Ciertamente, el hombre tiene la necesidad de vivir socialmente; y la vida en sociedad genera necesidades comunes. Su atención exige la realización de gasto público. Y éste debe financiarse con ingresos públicos; siendo los ingresos tributarios la forma más importante de financiarlos en las sociedades actuales. Erigiéndose, pues, como fundamento del deber de contribuir el principio de solidaridad. En efecto, el tributo es una forma de solidaridad, mediante la que se coadyuva a la satisfacción de las necesidades públicas —sociales—.

Ahora bien, la contribución al gasto público, en tanto que derecho de los guatemaltecos, deberá realizarse «en la forma prescrita por la ley» —art. 135 CG—. Debiéndose, a nuestro juicio, entender «ley» como Ordenamiento jurídico, ya que, si bien la contribución al gasto público debe estar presidida por el principio de legalidad, conforme al artículo 239 CG, dicha ley, ordenadora del deber de contribuir, debe, en todo caso, sujetarse a los parámetros de justicia establecidos constitucionalmente.

Por lo que podemos concluir que la contribución al gasto público en Guatemala debe —y sólo puede— realizarse de acuerdo con la Constitución. Con arreglo a lo cual, la contribución al gasto público debe realizarse conforme a las necesidades del Estado —art. 239 CG—, en tanto que mandato constitucional que referencia cuánto se debe contribuir globalmente a los gastos públicos; conforme a ley —art. 239 CG—, al atribuir la Constitución al Congreso de la República la competencia exclusiva para decretar los impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, determinando las bases de recaudación, fijando el Texto constitucional cómo debe establecerse la contribución a los gastos públicos; así como de acuerdo con la equidad y la justicia tributaria —arts. 239 y 243 CG—, determinando constitucionalmente cuánto se debe contribuir individualmente. Siendo éste —la equidad y la justicia—, y no aquél —las necesidades del Estado—, el límite individual, y por extensión global —respecto de todo el sistema tributario—, de la contribución al gasto público.

La realización del deber de contribuir, por un lado, se supedita por parte del poder público tanto al establecimiento y ordenación de los tributos de acuerdo con los principios de justicia tributaria y el resto de mandatos constitucionales; como a la ordenación, atribución y realización de las funciones de aplicación y revisión de los tributos<sup>7</sup>, de acuerdo con los derechos fundamentales, y los principios de proporcionalidad, seguridad jurídica y certeza del derecho; y, por el otro, impone el deber no sólo a

---

<sup>7</sup> La función sancionadora, que también coadyuva a la correcta realización del deber de contribuir, ancla sus fundamentos en el *ius puniendi* del Estado y no en el deber de contribuir a los gastos públicos.

los guatemaltecos, sino a todas las personas y entidades jurídicas, conectadas económicamente con el Estado de Guatemala, conforme a los criterios de sujeción a las leyes tributarias, establecidos por el Congreso de la República.

Asentándose dicha construcción en el reconocimiento constitucional del poder tributario, que se erige, así, en cauce del deber de contribuir, constitucionalmente proclamado; y, consecuentemente, encauzado en su idea de justicia.

### 3. EL PODER TRIBUTARIO EN GUATEMALA

Abordaremos la tarea de analizar el poder tributario en Guatemala consciente de que en propiedad dicho estudio exigiría referirlo al poder financiero, ya que el análisis del poder tributario aisladamente pierde razón de ser jurídica, dada la unidad esencial entre los ingresos públicos y los gastos públicos; esto es, se establecen tributos y se recauda porque existen necesidades públicas. En este sentido, la propia regulación constitucional guatemalteca alude al poder tributario para atender las necesidades del Estado —art. 239 CG—. Sin embargo, el objeto de nuestro trabajo se limita al análisis del poder tributario en Guatemala, dada las particularidades jurídico-constitucionales que presenta, que son dignas de estudio; superando la tendencia a concebirlo, exclusivamente, como poder legislativo para crear tributos; de la que no está exenta la propia Corte Constitucional cuando afirma que «el poder tributario del estado constituye básicamente una facultad que posee este ente para crear unilateralmente tributos» —SCC de 05/11/09—<sup>8</sup>.

Debiéndose encontrar el fundamento del poder tributario, no tanto en la soberanía, arrumbada en el seno de un Estado de Derecho, que lleva a cabo una distribución vertical y horizontal del poder, sino en el propio Ordenamiento constitucional; concretamente en la atribución al poder público de fines de Estado —arts. 118 y 119 CG, entre otros muchos—. En definitiva, en la existencia de necesidades públicas a atender por el Estado. Fundamento que remarca la propia Corte Constitucional cuando afirma que la «potestad fiscal, [es la] base de la subsistencia económica del Estado» —Sentencia de 05/02/1988—<sup>9</sup>.

Marco jurídico, en cuyo seno el poder tributario aparece configurado como conjunto de competencias jurídico-constitucionales, atribuidas a entes públicos territoriales representativos de intereses primarios, que les

<sup>8</sup> *Ibidem*, p. 227.

<sup>9</sup> *Ibidem*, pp. 116-117.

permite establecer y aplicar tributos; haciendo realidad el deber contribuir<sup>10</sup> en Guatemala. Lo cual exige, como presupuesto de operatividad, la atribución de dichas funciones jurídicas, que anclan sus cimientos en la atribución de competencias normativas y administrativas, a los entes públicos territoriales; permitiéndoles actuar tributariamente en ambos planos jurídicos: el normativo y el administrativo<sup>11</sup>.

Siendo éste el contexto jurídico en el que procede el planteamiento de la cuestión relativa a ¿quiénes son titulares de poder tributario en Guatemala? Debiéndose encontrar la respuesta en el Ordenamiento jurídico guatemalteco.

Ciertamente, conscientes de que el poder tributario es atributo del poder político; en tanto que poder para dictar normas generales, el poder tributario sólo se le reconoce a los entes de naturaleza política; esto es, a los entes públicos territoriales representativos de intereses generales y primarios de un pueblo, en tanto que gozan de autonomía normativa para la gestión de sus respectivos intereses. En este punto, el artículo clave del Ordenamiento jurídico guatemalteco sobre el que fundamentar la respuesta a la cuestión formulada *supra* es el artículo 224 CG, al establecer, en primer lugar, que «[e]l territorio de la República, se divide para su administración en departamentos y éstos en municipios»; señalando las administraciones territoriales en Guatemala; en segundo lugar, las regiones de desarrollo, con la finalidad de dar un impulso racionalizado al desarrollo integral del país; y, en tercer lugar, la posibilidad de modificación administrativa del país; aunque siempre dentro de los límites constitucionales<sup>12</sup>.

#### A) El poder tributario del Estado

La Constitución guatemalteca reconoce al Congreso de la República la potestad legislativa —art. 157 y 171.a)—; y, por extensión la competencia para decretar tributos —art. 171.c) CG—; al Presidente de la República las competencias para sancionar, promulgar, ejecutar y hacer que se ejecuten las leyes<sup>13</sup>, para dictar los decretos para los que estuvieren facultados por

<sup>10</sup> J. MARTIN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, J.M. TEJERIZO LÓPEZ, G. CASADO OLLERO (2011), p. 178.

<sup>11</sup> *Vid.* SCC de 26/05/09; Auto CC de 23/07/2009, CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD (2011), p. 228.

<sup>12</sup> Opinión consultiva de 23/03/98; *Ibidem*, p. 218.

<sup>13</sup> Aunque, como reconoce la propia Corte Constitucional «esas funciones, que dan al ejecutivo cierto control político de la función legislativa, no pueden entorpecer al Organismo Legislativo en el ejercicio de sus potestades, porque en tal caso se supeditaría la potestad legislativa del Congreso a la voluntad, actividad o inactividad del Ejecutivo, lo que sería frontalmente

la Constitución, así como para dictar los acuerdos, reglamentos y órdenes para el estricto cumplimiento de las leyes, sin alterar su espíritu —art. 183.e) CG—; mientras que a los Ministros se le reconocen la función de refrendar los decretos, acuerdos y reglamentos, dictados por el Presidente de la República, relacionados con su despacho, en tanto que presupuesto de validez —art. 194.c) CG—; con la finalidad «de someter los actos del Presidente al control ministerial...» —SCC de 09/02/2010—<sup>14</sup>. Fruto del ejercicio de dichas competencias normativas, constitucionalmente reconocidas, es el Ordenamiento jurídico de la Hacienda Pública guatemalteca, integrado por el conjunto de leyes, decretos, reglamentos y demás normativa encaminada a establecer los tributos y los institutos jurídico-tributarios, materiales y procedimentales que permiten configurar la Hacienda Pública en Guatemala, cuyo administrador, aunque siempre con arreglo a la Ley, es el Presidente de la República —art. 183.q) CG—. En su seno, y por el otro lado, se atribuyen legalmente competencias administrativas de aplicación de los tributos, a la Administración tributaria; entendida, en el ámbito estatal, como la «Superintendencia de Administración Tributaria u otra dependencia o entidad del Estado a la que por ley se le asignen funciones de administración, recaudación, control y fiscalización de tributos» —art. 98 Código Tributario (en adelante CT)—; debiendo encaminarse a la verificación del correcto cumplimiento de las leyes tributarias, conforme a las normas del Código Tributario, las de su Ley Orgánica, las leyes específicas de cada impuesto y las de sus reglamentos respectivos —art. 98 CT—.

A la luz de lo cual, el Ordenamiento jurídico guatemalteco reconoce al Estado poder tributario; esto es, poder para establecer y aplicar los tributos. En la misma línea, la legislación reconoce, al establecer el fundamento de los tributos, el poder tributario del Estado —art. 9 CT—. Así lo ratifica la propia Corte Constitucional —SSCC de 05/11/09; de 06/08/92; Auto CC de 23/07/09—<sup>15</sup>; aunque dicho poder tributario del Estado «se ve [en opinión de la Corte Constitucional] delegado en nuestro caso, al Congreso de la República, organismo competente para crear impuesto, arbitrios y contribuciones especiales mediante una ley» —SCC de 05/11/09—. Incurriendo, a nuestro juicio, en un desdoblamiento del concepto constitucional de Estado, que se presenta como algo superior a sus órganos; ignorando, así, la distribución vertical del poder —Estado— que lleva a cabo la Constitución guatemalteca. En este sentido, el Congreso es Estado; no son Entes diversos; sino que aquél es un órgano de éste, el más importan-

contrario al principio de la independencia y no subordinación de poderes...» SCC de 26/06/91, *Ibidem*, p. 165.

<sup>14</sup> *Ibidem*, p. 190.

<sup>15</sup> *Ibidem*, pp. 227, 230 y 227, respectivamente.

te, al que se le atribuye la función legislativa, en tanto que representante del pueblo soberano.

El contenido del poder tributario estatal se extiende, en primer lugar, a la configuración del sistema tributario estatal: estableciendo impuestos ordinarios y extraordinarios; así como contribuciones especiales y de mejora, por obras públicas y servicios estatales y por obras públicas estatales que produzcan plusvalías inmobiliarias, respectivamente —arts. 239 CG y 13 CT—. En segundo lugar, al establecimiento del marco general de todo el sistema tributario: estableciendo los institutos jurídicos comunes de la Hacienda Pública guatemalteca; concretamente al establecimiento del Código Tributario, de aplicación supletoria en las relaciones tributarias aduaneras y municipales —art. 1 CT—; con el objetivo de construir los conceptos de tributo, categorías tributarias, elementos tributarios, obligaciones tributarias, procedimientos, etc.; que permitan garantizar el cumplimiento del deber de contribuir de acuerdo con unas condiciones básicas en todo el territorio. En tercer lugar, finalmente, el poder tributario estatal es competente para coadyuvar al establecimiento del sistema tributario municipal, al poder, tanto, decretar arbitrios municipales —art. 239 CG—, como crear, vía ley, otras figuras tributarias; aunque siempre en el marco del respeto a la autonomía local —art. 253 CG— y la suficiencia financiera; todo ello en aras de garantizar un mínimo de coordinación de los poderes tributarios; coadyuvando a la realización de *un* sistema tributario, fundado en el principio de igualdad.

## B) El conflictivo caso de la Unión Centroamericana

La Constitución guatemalteca contempla la necesidad de adoptar —«deberá adoptar»— las medidas adecuadas para acordar la unión política y económica de Centroamérica —art. 150—; atribuyendo al Congreso de la República la facultad de aprobar los tratados constitutivos de dicha unión, «ya sea parcial o total»; así como de atribuir o transferir competencias a organismos, instituciones o mecanismos creados dentro de un ordenamiento jurídico comunitario, en orden a alcanzar los objetivos centroamericano —art. 171.1.2) CG—. Fruto de dicho mandato constitucional es el Protocolo de Guatemala al Tratado General de Integración Económica de Centroamérica (1993), que trae origen en el Protocolo de Tegucigalpa. En su seno se adopta el Sistema de Integración Centroamericana, con su subsiguiente Subsistema de Integración Económica (SICA). El objeto de dichos Protocolos es constituir una Unión Económica Centroamericana —art. 1 Protocolo de Guatemala—, mediante el Subsistema de Integración Económica.



Esta Unión Centroamericana, a juicio de la Corte Constitucional, nunca podrá ser titular de poder tributario; en tanto que fruto de la transferencia de competencias a las instituciones comunitarias por acuerdo del Congreso de la República de Guatemala —en lo que a nosotros nos corresponde—, ya que «no podrá transferir competencias fundamentales del Estado, como la facultad de decretar impuestos, que nuestra Constitución claramente establece como una competencia del Organismo Legislativo» —Auto CC de 08/07/09—<sup>16</sup>. En esta línea, la Corte Constitucional, partiendo de la calificación de los aranceles como impuestos, declara inconstitucional el Acuerdo Gubernativo que los traspone en Guatemala, al entender que el órgano constitucional competente para su establecimiento es, exclusivamente, el Congreso —Sentencias de 13/08/2002 y de 23/10/2003—; negando toda posibilidad de que la unión centroamericana pueda ser titular de poder tributario.

Sin embargo, en el Protocolo de Guatemala, los Estados signatarios se comprometen a constituir, aunque de manera gradual y progresiva— una Unión Aduanera —art. 15 Protocolo de Guatemala—. Marco jurídico en el que se ancla el Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano (en adelante CRAC), firmado ya en 1984 por Guatemala; y encaminado a establecer «un nuevo Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano» con el objetivo de responder «a las necesidades de la reactivación y reestructuración del proceso de integración económica centroamericana, así como a las de su desarrollo económico y social» —art. 1 CRAC—. En cuyo seno se contempla el Arancel Centroamericano a la Importación —art. 3.a) CRAC—, que contiene los derechos arancelarios a la importación —art. 13 CRAC—; imponiendo su pago a toda importación de mercancías al territorio aduanero de cualquiera de los Estados Contratantes —art. 17 CRAC—.

Correspondiendo al Consejo Arancelario Centroamericano, en tanto que órgano del Régimen Arancelario creado por el Tratado —art. 5.a) CRAC—, tanto aprobar los derechos arancelarios y sus modificaciones conforme al Convenio —art. 7.c) CRAC—; siempre dentro de los límites y de conformidad con las condiciones y criterios que se establecen en el Convenio —art. 22 CRAC—. Mientras que al Organismo Ejecutivo guatemalteco le corresponde dictar los acuerdos o decretos correspondientes para transponer —poner en vigencia— las decisiones del Consejo Arancelario Centroamericano «con base en sus atribuciones, sobre las materias a que se refieren los artículos anteriores de este Capítulo» —art. 24 CRAC—.

A la luz de lo cual no puede negarse la competencia de la Unión Aduanera para establecer tributos aplicables en Guatemala por voluntad del

<sup>16</sup> *Ibidem*, p. 168.

propio Estado guatemalteco, ya que aquélla es instituida por el CRAC y con amparo jurídico, hoy día, en el Protocolo de Guatemala. Siendo, dichos Tratados, que establecen los órganos comunitarios centroamericanos, suscritos por Guatemala y avalados por la Constitución de Guatemala —artículo 16 de las Disposiciones Transitorias—. Posición que coincide con la actualmente mantenida por la propia Corte Constitucional, previa calificación de la anterior posición de «análisis superficial» —Sentencia de 11/01/2012—; al entender que, a la luz del precedente análisis constitucional, «la competencia para decretar impuestos del Congreso de la República de Guatemala sí es transferible»; pudiéndola ejercer, en virtud de Tratado, como es el caso del CRAC, un organismo comunitario centroamericano, como es el Consejo Arancelario Centroamericano —SCC de 11/01/2012—. Posición, ahora sí, que consideramos más acorde con el Ordenamiento jurídico guatemalteco; así como atributiva de poder tributario a dicho órgano internacional.

C) La no titularidad de poder tributario por los Entes públicos intermedios

En este ámbito, el protagonismo absoluto es para el Departamento, en tanto que Ente público competente para la administración del territorio correspondiente —art. 224 CG—; respecto del que no se puede predicar la titularidad de poder tributario con base en los siguientes argumentos: primero, son entes políticos no representativos, ya que, por un lado, el gobernador del Departamento es nombrado por el Presidente de la República —art. 227 CG—; y, por el otro, el Consejo Departamental del Departamento es orgánico, al estar presidido por el Gobernador e integrado por los alcaldes de todos los municipios y representantes de los sectores público y privado organizados —art. 228 CG—; esto es, son órganos democráticos indirectos, en tanto que no son elegidos directamente por el pueblo, sino por otros órganos democráticos; segundo, y en directa conexión con lo anteriormente referido, la Constitución no les reconoce autonomía política, como sí hace con el municipio; tercero, no gozan de competencias tributarias, siendo su fuente de financiación los ingresos transferidos por el Gobierno Central —art. 229 CG—.

A la luz de todo lo cual, el Departamento se configura constitucionalmente como Ente político, en tanto que Ente de base territorial y de representación democrática indirecta, aunque con competencias administrativas y no normativas para la administración del territorio; circunstancia que les priva de todo atisbo de poder tributario, al carecer de autonomía política —normativa— para la gestión de sus intereses, entre los que destacan los tributarios.

Dada la configuración descentralizada de la Administración en Guatemala —art. 224.2º párr. CG—, debemos ocuparnos, en segundo lugar, de las Regiones de desarrollo. Éstas son Entes administrativos descentralizados, encaminados a impulsar el desarrollo integral del país. —art.224.2º párr. CG—; sin naturaleza política, ya que ni tienen base territorial constitutiva, al poder constituirse en cada caso por uno o más Departamentos —art. 224.2º párr. CG—; ni se le reconocen constitucionalmente autonomía; ni tienen poder representativo, al venir presididas por un Consejo Regional de Desarrollo Urbano y Rural de carácter orgánico; al frente del cual está un representante del Presidente de la República y se integra por los Gobernadores de los Departamentos que forman la región, por un representante de las Corporaciones municipales de cada uno de los Departamentos incluidos en la misma y por los representantes de las entidades públicas y privadas designadas —art. 226 CG—. De hecho su establecimiento deberá obedecer a criterios económicos, sociales y culturales, que no políticos —art. 224.2º párr. CG—. Y, finalmente, no tienen atribuidas competencias tributarias, sino que los Consejos regionales deberán recibir el apoyo necesario para su funcionamiento del Gobierno de la Nación —art. 229 CG—.

De lo que cabe inferir su no titularidad de poder tributario, ya que no cabe predicar de las mismas ninguna de las características que conforman a un Ente como poder tributario, al no ser entes territoriales, representativos de intereses primarios ni titulares de competencias de establecimiento y aplicación de tributos.

En tercer, y último lugar, cabe sostener la misma conclusión respecto de la Región metropolitana de Guatemala, constituida por la ciudad de Guatemala y su área de influencia urbana —art. 231 CG—. Calificada constitucionalmente como «organización administrativa» y de dependencia financiera del Gobierno central —art. 231 CG—. Características todas que la configuran como un Entidad de naturaleza administrativa descentralizada, sin autonomía política y sin competencias tributarias; asimilada a las Regiones de Desarrollo, como sostiene la propia Corte Constitucional cuando afirma que «la intención del Constituyente no fue la de crear una jurisdicción ampliada fuera del municipio de Guatemala que produjera efectos políticos, sino la de que se forme..., una región llamada metropolitana» —Opinión Consultiva de 3/03/98—<sup>17</sup>.

Estos Entes públicos intermedios, Departamentos, Regiones de Desarrollo y Región Metropolitana de Guatemala, aunque con diversa configuración constitucional, vienen caracterizadas por ser «entidades descentralizadas y de autonomía restringida», ya que, «aunque dotadas de

<sup>17</sup> *Ibidem*, p. 220.

personalidad jurídica, no pierden su relación de jerarquía con respecto a un órgano de poder»; creadas por Ley, «atendiendo la mayor eficiencia y mejor eficacia de los fines de la entidad», con el objetivo de «hacer efectiva funciones eminentemente administrativas del Estado» —SCC de 05/09/1997—<sup>18</sup>.

#### D) El poder tributario municipal

El municipio es un Ente público territorial —art. 224 CG—, de naturaleza democrática, al representar al pueblo, como consecuencia de ser el gobierno municipal, ejercido por un Consejo, elegido directamente por sufragio universal y secreto —art. 254 CG—; que goza de autonomía, constitucionalmente reconocida —art. 253—; así como de potestad normativa reglamentaria, al reconocérsele constitucionalmente la competencia para dictar ordenanzas y reglamentos —art. 253 CG—.

En efecto, la Constitución configura los Municipios como Entes políticos<sup>19</sup>, dotados de autonomía y de potestad normativa<sup>20</sup>, para la gestión de los intereses del pueblo y del territorio en el que ejercen su poder. Así lo reconoce la propia Corte Constitucional, quien, partiendo de la doble perspectiva del régimen local: política y administrativa, afirma que «la Constitución reconoce en el Municipio un ente con autonomía y con autoridades representativas»; de forma que gozan de autogobierno «proyección de una auténtica libertad política», aunque la misma no alcanza constitucionalmente, como, entendemos desacertadamente afirma la Corte, al «derecho a la autodeterminación» —SCC de 19/05/88—<sup>21</sup>.

Los municipios cuentan con dos grandes bloques de ingresos públicos: los tributarios y la participación en los ingresos del Estado. Entre los pri-

<sup>18</sup> *Ibidem*, p. 138.

<sup>19</sup> En este sentido, tiene afirmado la Corte que «(...) la autonomía que la Constitución reconoce no podría ser una simple atribución administrativa, sino que conlleva una toma de posición del legislador constituyente respecto de ciertos entes a los que les otorgó, por sus fines, un alto grado de descentralización...» —SCC de 07/08/1990—, *Ibidem*, pp. 134-135.

<sup>20</sup> «A este respecto debe advertirse que la Constitución ha instituido entidades autónomas propiamente dichas, que tienen como característica común la capacidad de auto reglamentación» —SCC 05/09/1997, *Ibidem*, p. 138—. «De conformidad con lo prescrito por el artículo 134 de la Constitución, en Guatemala existen entes de carácter oficial que por mandato constitucional tienen categoría de autónomos. Dicha calidad les confiere, entre otras, la facultad de emitir y aplicar sus normas específicas concernientes a los fines para los que existen. Tales entidades pueden ser objeto de regulación legal diferente a aquella que ha sido emitida por ellas, siempre que no se disminuya o tergiversen la esencia de su autonomía... sin cuya exclusividad el concepto de autonomía resultaría meramente nominal pero no efectivo» —Resolución de CC 12/02/1998, *Ibidem* p. 134—.

<sup>21</sup> *Ibidem*, p. 135.

meros podemos citar los arbitrios —art. 239 y 261 CG—, las tasas —arts. 261 CG y 100 del Código Municipal (en adelante CM)— y las contribuciones —art. 100 CM—; mientras que entre los segundos podemos incluir el 10 por 100 de participación en el Presupuesto General de Ingresos Ordinarios del Estado —art. 257 CG—, la distribución de un porcentaje determinado por Ley sobre impuestos específicos —art. 257 CG—, así como las transferencias, recurrentes o esporádicas, de fondos del Estado —art. 100 CM—. No obstante, los criterios de diferenciación entre ambos bloques no siempre son nítidos, ya que, por una parte, en el primero, se contemplan los arbitrios, que son tributos estatales establecidos a favor de determinadas municipalidades, aunque éstas ostentan poder para aplicarlos; y, por la otra, en el segundo, se contempla la participación en la recaudación generada por determinados impuestos. Sin embargo, puede apreciarse, analizando los criterios delimitadores de ambos bloques, como en el primer bloque el criterio delimitador es la obtención de los recursos con base en una participación del municipio mediante sus competencias normativas y de aplicación; mientras que en el segundo no.

Así, respecto del segundo de los bloques, los municipios podrán contar, en primer lugar, y por mandato constitucional —art. 257 CG—, con el 10 por 100 anual del Presupuesto General de Ingresos Ordinarios del Estado, que se distribuirá conforme determina la ley, con una afectación de al menos un 90 por 100 para programas y proyectos de educación, salud preventiva, obras de infraestructura y servicios públicos, que mejore la calidad de vida de los habitantes, y del 10 por 100 como máximo para financiar gastos de funcionamiento; en segundo lugar, con los ingresos provenientes de la distribución de los porcentajes que por ley les corresponda sobre impuestos específicos —art. 257 CG—; y, en tercer lugar, finalmente, con los ingresos provenientes de las transferencias, recurrentes o esporádicas, del Estado —art. 100.m) y p) CM—. No obstante, en orden al análisis del poder tributario municipal este bloque no aporta sustancia alguna; siendo el primero la pieza clave sobre la que se sustenta aquél. De ahí nuestro interés por su estudio.

La primera reflexión sobre el tema debe remarcar la inseguridad jurídica que ocasiona la falta de codificación, y en general de regulación acabada, de la mayor parte de los tributos municipales. Al respecto, la Constitución sólo se ocupa del tema en orden a otorgar a las municipalidades la facultad de eximir de tasas y arbitrios municipales —art. 261—; proyectándose dicha función sobre el legislador estatal, que, a su vez, sólo se ocupa de dicha tarea parcialmente. Así, las tasas se predicen como ingreso municipal, tanto en la Constitución, como en el Código Municipal, pero sin regular cabalmente sus notas constitutivas; con lo que ello conlleva de inseguridad jurídica en un ámbito, el tributario, tan necesitado de certeza

y seguridad jurídica, dada la afectación de las economías privadas que conlleva. Por su parte, las contribuciones, en sus diversas modalidades, se codifican en el Código Tributario, aunque sólo las referidas al ámbito estatal; mientras que en el ámbito municipal tan sólo se regulan las contribuciones por mejora —art. 102 CM—. Finalmente, se contemplan en el Código Municipal otras figuras como los «aportes compensatorios», «derechos e impuestos por obras de desarrollo urbano y rural que realice la municipalidad», contribuciones por «explotación comercial de los recursos del municipio» o por residencia, licencias para construcción de obras civiles, etc. —art. 100.f) y r) CM—, caracterizados por su nulo desarrollo, más allá de su consideración como fuente de ingreso municipal. Siendo esta realidad criticable, en tanto que repugna al ámbito tributario, en el que se enseña el principio de reserva de ley, expresión del principio de autoimposición, sobre toda detracción coactiva de recursos de las economías privadas; aunque dicha situación no ha sido remarcada por la Corte Constitucional, que se limita a regular las lagunas legales en esta materia, sin mayor atisbo de crítica a la regulación existente. Por tanto, éstas son las lindes en cuyo marco debemos pronunciarnos acerca de la potestad tributaria municipal.

Al respecto, y como segunda reflexión previa al abordaje del tema, procede, dada las características constitucionales del municipio, en tanto que Ente público territorial, autónomo y con competencia normativa, aunque no legislativa, desagregar los elementos configuradores del poder tributario, tanto en su vertiente normativa, como administrativa. Así, el poder para establecer tributos puede desagregarse en poder para crear *ex novo* el tributo; poder para establecerlo, en el sentido de activarlo; esto es, de hacerlo entrar en vigor; así como en poder para regular algunos de los elementos del tributo; mientras que el poder para aplicar los tributos puede desagregarse tanto en poder para regular los procedimientos de aplicación de los tributos; como en poder para aplicarlos.

Todo ello con vistas a la cabal determinación de las competencias normativas y de aplicación de los tributos asumidas por las municipalidades; en orden a obtener los elementos jurídicos necesarios que nos permita pronunciarnos sobre la existencia, o no, de poder tributario municipal. Tarea que abordaremos, igualmente, de forma desagregada, dada las diversas regulaciones de las distintas categorías tributarias, predicadas como ingresos municipales. Circunstancia que impide un tratamiento uniforme de todas ellas, al imposibilitar, el diferente tratamiento jurídico de las diversas categorías, conclusiones unitarias.

Consecuentemente, comenzaremos ocupándonos del arbitrio, que se define por el Código Tributario como «el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades» —art. 12—; correspondiendo, ex-

clusivamente, al Congreso de la República la competencia para «decretar» arbitrios; así como para «determinar las bases de recaudación» del mismo, especialmente el hecho generador de la relación tributaria; las exenciones; el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; la base imponible y el tipo impositivo; las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y las infracciones y sanciones tributarias —art. 239 CG—. Todo ello, sin que las ordenanzas municipales puedan modificar dichas bases; limitándose las competencias municipales, en primer lugar, a regular el cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación —art. 239 CG—; en segundo lugar, a obtener los recursos generados por los arbitrios —art. 253.b) CG—; y, en tercer lugar, finalmente, a eximir de arbitrios municipales, en los términos constitucionales —art. 261 CG—.

Así, en el seno de la relación jurídico-tributaria generada por la aplicación del arbitrio, el Municipio, más concretamente sus órganos de gestión tributaria, asumen la condición de sujeto activo; tal como parece atisbarse en la posición de la propia Corte Constitucional cuando afirma que «[e]l sujeto activo de la relación jurídico tributaria es siempre el Estado; sin embargo, éste puede establecer que el acreedor de aquella sea un ente público autónomo diferente al Fiscal; delegando, no la potestad de crear tributos, la cual es inherente al Estado, sino la potestad de recaudarlos y de administrarlos, delegándola en ciertos entes públicos...» —Sentencia de 18/07/91—<sup>22</sup>; aunque con deficiente precisión técnica, ya que el sujeto activo nunca es el Estado, sino la Superintendencia de Administración Tributaria, en tanto que órgano administrativo que en el seno del Estado asume legalmente las competencias de aplicación de los tributos —art. 98 CT—.

A la luz de todo lo cual, el municipio, en el marco de los arbitrios, no ostenta poder tributario, ya que la competencia municipal se limita a la facultad para eximirlos, así como a la competencia para regular los procedimientos de recaudación y para aplicarlos, obteniendo su recaudación. Competencias insuficientes e insignificantes en orden a entender modulado por el municipio el deber de contribuir, materializado con base en los arbitrios.

En segundo lugar, procede que nos ocupemos de las tasas municipales; contempladas como ingreso municipal en la propia Constitución —art. 261 CE—, aunque sin regulación jurídica. Labor que sí lleva a cabo, aunque de forma somera y nada substantiva, el Código Municipal en su artículo 72; en el que a la par que reconoce la competencia municipal para establecer, mantener, ampliar o mejorar los servicios públicos municipales

<sup>22</sup> *Ibidem*, p. 230.

en su ámbito territorial, atribuye al municipio la competencia para «en su caso, la determinación y cobro de tasas... equitativas y justas»; exigiendo que se fijen «atendiendo los costos de operación, mantenimiento y mejoramiento de calidad y cobertura de servicios». Sin que hayamos encontrado ninguna otra regulación jurídica acerca de las tasas municipales; circunstancia que determina un grado de inseguridad jurídica impropio de un ámbito como el de los ingresos municipales; que ha tratado de ser suplido por la Corte Constitucional, aunque, modestamente, entendemos no de forma acertada.

De ahí que nos veamos abocados a analizar la configuración jurídica de las tasas municipales con base tanto en la escasa regulación jurídica, como en la propia doctrina constitucional. Al respecto, en primer lugar, en relación con el hecho imponible —generador— de las tasas; el mismo viene constituido por «la prestación efectiva o potencial, de un servicio público individualizado a favor del contribuyente» (SCC de 10/07/01<sup>23</sup>); más detalladamente «por la prestación de un servicio individualizado en favor de un contribuyente o la utilización o aprovechamiento de instalaciones que beneficien en forma privativa o exclusiva al sujeto pasivo de la obligación» (SCC de 31/08/95)<sup>24</sup>. En definitiva, la Corte Constitucional configura el hecho imponible —generador— de las tasas como toda prestación —efectiva o potencial— de un servicio municipal o toda utilización o aprovechamiento de instalaciones; individualizado en favor de un contribuyente o que beneficia, de forma privativa o exclusiva, al mismo. Todo ello con base en una regulación legal que tan sólo se refiere a «los servicios públicos municipales» como presupuesto del establecimiento de las tasas por los municipios —art. 72 CM—.

En segundo lugar, en lo relativo a la cuantificación de las tasas municipales, su importe se fijará atendiendo a los costes del servicio, incluyendo mantenimiento y mejora de su calidad —art. 72 CM—.

En tercer lugar, la tasa aparece concebida por la doctrina constitucional como la contraprestación pecuniaria por la recepción de un servicio público individualizado; ubicándose, desde esta perspectiva, en el marco de una relación de cambio, en la que la tasa se pagaría voluntariamente por el particular a cambio —contraprestación— de un servicio público; gráficamente sostiene la Corte Constitucional que la tasa «es una relación de cambio en virtud de la cual un particular paga voluntariamente una suma de dinero y debe recibir como contraprestación un determinado servicio público...» —Sentencia de 10/07/01<sup>25</sup>; asimismo Sentencia de 18/03/09<sup>26</sup>—.

<sup>23</sup> *Ibidem*, p. 246.

<sup>24</sup> *Ibidem*.

<sup>25</sup> *Ibidem*.

<sup>26</sup> *Ibidem*, pp. 245-246.



Marco en el que la tasa pierde, a la luz de la Corte Constitucional, toda naturaleza coactiva; tanto por el hecho de no poder ser exigida coactivamente al contribuyente, a diferencia de los arbitrios —SCC de 18/03/09—; como por el hecho de no requerir ser establecida por ley, como sí acontece con los arbitrios. En este sentido, afirma la Corte Constitucional que si el hecho generador de un tributo «es el uso de la infraestructura del municipio en forma general, debió, en base al principio de legalidad, ser decretado por el Congreso de la República», al revestir las características propias del arbitrio; y no venir caracterizado dicho hecho generador «por la prestación de un servicio individualizado en favor de un contribuyente o la utilización o aprovechamiento de instalaciones que beneficien en forma privativa o exclusiva al sujeto pasivo de la obligación» —SCC 31/08/95<sup>27</sup>—, que, evidentemente, caracteriza en la doctrina constitucional a las tasas.

En cuarto lugar, la tasa se configura como un ingreso afectado; debiéndose destinar su recaudación, preferentemente a cubrir los costes del servicio, incluidos los financieros, que la genera —art. 102 CM—. Llegando la propia Corte Constitucional a considerar «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...» —SCC 13/10/09<sup>28</sup>—.

A la luz de todo lo cual, procede cuestionarse si la tasa, en el Ordenamiento jurídico guatemalteco es, o no, un tributo. Exigiendo la respuesta un análisis pormenorizado tanto de la regulación jurídica, como de la doctrina constitucional. Al respecto, por una parte, si partimos del concepto de tributo codificado en el Código Tributario —art. 9 CT—, que es de aplicación supletoria a las relaciones jurídico-tributarias municipales, la tasa no puede ser calificada de tributo, ya que no es una prestación que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario; circunstancia que sí acontece con el arbitrio.

Por la otra, si fundamos la respuesta en la doctrina constitucional, la tasa es un tributo —SCC de 10/07/01—<sup>29</sup>; aunque dicha consideración se muestra contradictoria en sus propios términos con la posición de la Corte en orden a su naturaleza de contraprestación voluntariamente pagada por el contribuyente por la recepción de un servicio público individualizado; al eliminar de su configuración jurídica todo atisbo de coactividad; característica constitutiva de los tributos, como acertadamente recoge el propio Código Tributario al definir al tributo como prestación exigida en virtud del poder del Estado —art. 9 CT—.

<sup>27</sup> *Ibidem*, p. 246.

<sup>28</sup> *Ibidem*, p. 245.

<sup>29</sup> *Ibidem*, p. 246.

Finalmente, en nuestra opinión, existiendo común acuerdo en torno a la naturaleza de la tasa como prestación pecuniaria y contributiva, encaminada a la financiación de los gastos públicos, concretamente, de los servicios públicos municipales; queda por verificar si las tasas son, o no, una prestación coactiva; esto es, si se paga, o no, voluntariamente. Y, al respecto, entendemos que debe rechazarse categóricamente la afirmación de que las tasas son prestaciones económicas voluntarias «pues aquel locatario o usuario que no desee pagar podrá voluntariamente no arrendar el local, no estacionar o no hacer uso de los servicios prestados, sin que la autoridad esté facultada para obligarlo a ello»; a diferencia de lo que ocurre, según la Corte, de los arbitrios, «que pueden ser exigidos coactivamente al contribuyente, según dispone el artículo 14 del Código Tributario» —SCC 18/03/09<sup>30</sup>—.

Y ello por varias razones: primero es importante distinguir entre prestación coactiva; esto es, unilateralmente establecida, y prestación coactivamente exigida; circunstancia que puede acontecer incluso en prestaciones voluntarias, si así se ha pactado, por ejemplo, contractualmente. Por ello, tanto el arbitrio, como la tasa, una vez devengada como consecuencia de la realización de hecho generador, pueden ser exigidos coactivamente al contribuyente en el caso de que éste no ingrese el importe en el plazo de ingreso voluntario. Cosa distinta es si la tasa es una prestación coactiva; esto es, ajena a un fundamento contractual, presidido por el acuerdo de voluntades. Y al respecto, y segundo, los servicios públicos municipales, que conforman los hechos generadores de las tasas, no son voluntarios; en el sentido de que las personas, físicas o jurídicas, no tienen plena libertad para prescindir de los mismos, sin renunciar, paralelamente, a una vida personal, económica o social, en los términos propuestos por la propia Constitución guatemalteca. En efecto, existen determinados servicios que son de recepción obligatoria, como el clásico de recogida de basuras, de modo que el pago de la tasa por la prestación del mismo no puede predicarse como voluntario, en consonancia con la misma obligatoriedad del servicio; esto es, si el servicio es de recepción obligatoria ¿cómo puede afirmarse que la cantidad pecuniaria exigida por su prestación, en concepto de tasa, es voluntaria? En la misma línea, existen servicios que, sin ser obligatorios, son esenciales para el desarrollo de la vida personal y social en Guatemala, tal como ésta se configura constitucionalmente. Éste podría ser el servicio de autobús. Es cierto que para determinadas personas, por su poder adquisitivo o por la propia ubicación de sus residencias en el centro de las ciudades, el servicio de transporte público proporcionado por los autobuses son prescindibles; de modo que el pago de la prestación

<sup>30</sup> *Ibidem*, pp. 245-246.

pecuniaria —tasa— exigida por su utilización es voluntario, al poder prescindir de su utilización cogiendo un taxi, su propio vehículo o yendo a pie a los centros de servicios que se encuentran radicados, generalmente, en el centro de las ciudades. Sin embargo, para la inmensa mayoría de los ciudadanos, el servicio de transporte de autobuses públicos es esencial para el normal desarrollo de su vida diaria: acudir al trabajo o a los servicios públicos; de ahí que el pago de la tasa exigida por su utilización no puede, en ningún caso, calificarse de voluntario, sino coactivo. Finalmente, en aquellos casos en los que los servicios públicos sólo se presten por el municipio, aunque no sean obligatorios o esenciales, la alternativa planteada en el sentido de pagar una tasa por su recepción o privarse del mismo no constituye una auténtica libertad; de ahí que quepa calificar dichas tasas, igualmente, como coactivas<sup>31</sup>.

En definitiva, los servicios públicos se prestan para cubrir necesidades públicas; exigiéndose para su financiación bien tasas, bien impuestos; en función de la voluntad política del legislador de permitir el acceso a los mismos sólo a aquellos que paguen la prestación —tasa— o de permitir su utilización o recepción por todos —impuestos—. De ahí que la predicada naturaleza de las tasas de contraprestación, enmarcada en una relación de cambio, debe ser cuestionada, dada la primordial naturaleza de las mismas de prestación pecuniaria coactiva encaminada a la financiación de los servicios públicos. De ahí que, afirmada la naturaleza de la tasa de prestación pecuniaria, coactiva y contributiva, cabe concluirse su naturaleza de tributo.

A la luz de todo lo cual, el municipio tiene competencia, por un lado, para establecerla —art. 72 CM—, para regular el hecho generador concreto, así como para eximir de su gravamen —art. 261 CG—, mediante ordenanza municipal; y, por el otro, para regular sus procedimientos de recaudación —art. 239 CG—; así como para obtener sus ingresos —253 CG—. En definitiva, el municipio, en materia de tasas, tiene poder tributario.

En tercer lugar, finalmente, nos ocuparemos de las contribuciones municipales, que aparecen reguladas como tributos en el ámbito estatal —art. 13 CT—, de aplicación supletoria en el ámbito municipal —art. 1 CT—. Normativamente se contempla, en tanto que ingresos municipales, diversas modalidades de contribuciones municipales: «contribuciones por mejora», «contribuciones que paguen quienes se dedican a la explotación comercial de los recursos del municipio» y «contribuciones que paguen quienes... tengan su sede en el mismo [municipio]» —art. 100.f) CM—; aunque el legislador guatemalteco tan solo se ocupa de la regulación de la contribución por mejoras; entendiéndose que procede su exigencia por el

<sup>31</sup> *Vid.*, sobre el particular la Sentencia del Tribunal Constitucional español 185/1995.

Consejo Municipal a los vecinos beneficiarios de las obras de urbanización que mejoren las áreas o lugares en que estén situados sus inmuebles, sin que su importe, establecido reglamentariamente, pueda exceder del costo de las mejoras —art. 102 CM—.

Circunstancia que dificulta la construcción de la categoría y, por extensión, nuestra reflexión acerca del poder tributario municipal en este ámbito. No obstante, trataremos de reflexionar sobre ello con los elementos normativos disponibles; y obtener nuestras conclusiones al respecto.

En este sentido, la competencia para el establecimiento de las contribuciones, a la luz del Ordenamiento jurídico, viene atribuida legalmente al municipio, concretamente a su órgano de gobierno: el Consejo Municipal. Así, en general, se alude a la competencia del municipio para determinar contribuciones —art. 72 CM—; y concretamente, en relación con las contribuciones por mejoras, la ley refiere literalmente la competencia del Consejo Municipal para establecerlas —art. 102 CM—.

El Consejo Municipal establecerá la contribución mediante Ordenanza municipal; dado que es la única fuente normativa del municipio. De hecho así lo contempla la propia regulación legal en relación con las contribuciones por mejoras, al referirse a «[e]l reglamento que emita el Consejo Municipal...» —art. 102 CM—.

La Ley configura parcialmente las contribuciones. Así, los hechos imponderables —generadores— de la exigencia de una contribución vienen legalmente fijados en diversos presupuestos: obras municipales de urbanización que beneficien a los inmuebles de determinados vecinos —art. 102 CM—; explotación comercial de los recursos del municipio —art. 100.f) CM—; residencia en el municipio —art. 100.f) CM—. E incluso cabría plantearse el propio establecimiento de servicios públicos municipales, como se deduce del artículo 72 CM; en el que se reconoce, como ya comentamos en relación con las tasas, la competencia municipal para establecer servicios públicos municipales, así como, en su caso, para «la determinación y cobro de... contribuciones». Aunque esta interpretación, pegada a la letra del precepto, desdibuja la delimitación entre tasas y contribuciones; la literalidad del precepto, no parece permitir una interpretación diversa del artículo 72 CM. Sobre todo si tenemos en cuenta el artículo 13 CT en que se define a las contribuciones especiales como tributos cuyos hecho generador son los beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios.

Por su parte, el Consejo Municipal, cuando establezca la cuantía de las contribuciones, que el legislador denomina en el marco de las contribuciones por mejoras: «sistema de cuotas» —art. 102 CM—, deberá realizarlo atendiendo al coste de la actividad o servicio; concretamente «atendiendo a los costos de operación, mantenimiento y mejoramiento de calidad y

cobertura de servicios» —art. 72 CM—. Correspondiendo a aquél el establecimiento de los procedimientos de cobro —art. 102 CM—.

Finalmente, las contribuciones se configuran como tributos afectados; al establecer que los ingresos generados por dicho concepto se destinarán preferentemente «a cubrir gastos de administración, operación y mantenimiento y el pago del servicio de la deuda contraída por el Concejo Municipal para la prestación del servicio de que se trate» —art. 102 CM—.

En definitiva, el Municipio en materia de contribuciones es competente, tanto para establecer y regular la contribución, mediante la correspondiente ordenanza municipal; como para aplicarla, regulando los procedimientos de recaudación y obteniendo los ingresos generados. Competencias normativas que atribuyen al municipio poder tributario en materia de contribuciones.

A la luz de todo lo cual, parece claro que el Ordenamiento jurídico guatemalteco no reconoce poder tributario al municipio en materia de arbitrios, respecto del que goza exclusivamente de la competencia para exigirlo; pero sí le reconoce poder tributario respecto de tasas y contribuciones, al reconocerle la competencia para establecerlas y aplicarlas.

No obstante, la verificación de dicha afirmación debe superar un nuevo obstáculo jurídico. Al establecer la Constitución guatemalteca que los municipios deberán, en orden a realizar las obras y prestar los servicios necesarios para el cumplimiento de sus fines, procurar su fortalecimiento económico, aunque, y aquí se plantea el problema, «[1]la captación de recursos deberá ajustarse al principio establecido en el artículo 239 de esta Constitución, a la ley y a las necesidades de los municipios» —art. 255—. Así ratificado por la propia Corte Constitucional en su Sentencia de 6/11/07<sup>32</sup>. Siendo consciente de que el artículo 239 CG consagra en el Ordenamiento jurídico guatemalteco el principio de legalidad; en virtud del cual se atribuye al Congreso de la República la competencia exclusiva para decretar tributos, así como para determinar las bases de recaudación.

Planteamiento que llevado hasta sus últimas consecuencias; esto es, interpretado el artículo 255 CG en los términos de exigencia de acomodo de los recursos municipales —tasas y contribuciones— al mandato estricto del artículo 239 CG, determinaría la inconstitucionalidad del Código Municipal, con base en el hecho de que, si bien podríamos entender que dicho texto legal crea las tasas y las contribuciones —art. 72 CM—; así como que regula algunos de sus elementos esenciales: el hecho imponible, aunque de modo ciertamente somero, y la cuantificación de las tasas —art. 72 CM—; así como el hecho imponible, sobre todo de la contribución por mejoras —art. 102 CM—, y la cuantificación de las contribucio-

<sup>32</sup> *Ibidem*, p. 244.

nes —art. 72 CM—; no regula el resto de elementos esenciales del tributo, que conforman las bases de recaudación (sujeto pasivo, devengo, exenciones, deducciones, etc.), tal como exige el mandato constitucional —art. 239 CG—.

Sin embargo, defendemos una interpretación integrada de dicho precepto en el seno de la Constitución guatemalteca; concretamente a la luz del principio de autonomía municipal, reconocido constitucionalmente —art. 253—. Solución jurídica por la que, a nuestro juicio, ha apostado el legislador guatemalteco en el propio Código Municipal; cuando tras acoger el mandato constitucional, establecido en el artículo 255 CG, en el sentido de exigir que «[l]a obtención y captación de recursos para el fortalecimiento económico y desarrollo del municipio y para realizar las obras y prestar los servicios que se necesitan, debe ajustarse al principio de legalidad»; concluye afirmando que «[e]s prohibida la percepción de ingresos que no estén autorizados» so pena de devolución al contribuyente —art. 101 CM—.

Por lo que la interpretación del artículo 255 CG a la luz del artículo 253 CG, en los términos expresados en el artículo 101 CM, permite afirmar que los tributos municipales —tasas y contribuciones— deben estar autorizados por ley.

Afirmación que se sustenta en el siguiente razonamiento: primero, las tasas y contribuciones son tributos; segundo, los tributos —aunque sean municipales— están sujetos al principio de legalidad, tal como sostiene el artículo 255 CG; tercero, el principio de legalidad debe configurarse en el ámbito municipal de forma relativo y flexible, de acuerdo con las exigencias del principio de autonomía municipal, constitucionalmente reconocido —art. 253—; esto es, admitiendo como constitucional un alto grado de colaboración de las ordenanzas en la configuración de los tributos municipales; cuarto; y a la luz de lo cual, el principio de legalidad exige en dicho ámbito jurídico la autorización legal de los tributos municipales; interpretado en el sentido de que sean creados por ley y regulados por ésta, exclusivamente, en sus elementos más esenciales; esto es, permitiendo la participación en dicha labor de las ordenanzas municipales en mucha mayor medida de la que se considera constitucional por parte del reglamento estatal; aunque siempre sin llegar a institucionalizar la constitucionalidad de la remisiones legales de tributos en blanco a la ordenanza municipal.

En este sentido, los municipios, en tanto que entes públicos territoriales, representantes de los intereses generales de sus ciudadanos, tienen reconocidos jurídico-constitucionalmente poder tributario para, en el marco de la autorización legal, concretamente en el marco de las figuras creadas y reguladas en sus elementos más esenciales (hecho imponible —generador— y elementos de cuantificación) por el Código Municipal: tasas y

contribuciones, establecerlas de forma concreta mediante ordenanza municipal, regularlas en todos sus extremos, siempre dentro del marco legal, regular sus procedimientos de exacción; así como exigir las, en orden a financiar los servicios y las obras públicas municipales.

Finalmente, y de *lege ferenda*, sería deseable que la propia Constitución atribuyese al municipio la potestad tributaria, reconociéndole la competencia para establecer y aplicar los tributos municipales, de acuerdo con la Constitución y las leyes. En la misma línea, el legislador debería comprometerse cabalmente con el principio de legalidad en el ámbito municipal, y regular con propiedad, como sí hace respecto de los tributos estatales el Código Tributario, los tributos municipales; esto es, creando las figuras y regulándolas en todos sus extremos esenciales; incluso más, deberían unificarse las categorías tributarias mediante regulación en el Código Tributario, como norma codificadora; garantizando la seguridad y certeza del Derecho en el ámbito tributario; con independencia de que el legislador proyectase en el ámbito municipal todas o algunas de ellas. Todo ello teniendo en cuenta la autonomía municipal; esto es, permitiendo que el Consejo Municipal, expresión del principio democrático, pueda coadyuvar, sin vulnerar los elementos esenciales y constitutivos del mismo, a definir la contribución al deber de contribuir en el ámbito municipal.

## BIBLIOGRAFÍA

- CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD (2011), *Constitución Política de la República de Guatemala*, Ciudad de Guatemala.
- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.; CASADO OLLERO, G. (2011): *Curso de Derecho Financiero y Tributario*; Madrid, 22ª ed.

