

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



**LAS INCONSTITUCIONALIDADES EN EL DECRETO NÚMERO 70-94 DEL
CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, EN LO RELATIVO AL
IMPUESTO DE CIRCULACIÓN DE VEHÍCULOS TERRESTRES POR VIOLAR EL
PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA**

OMARDY LEONEL MORALES

GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2014

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

**LAS INCONSTITUCIONALIDADES EN EL DECRETO NÚMERO 70-94 DEL CONGRESO
DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, EN LO RELATIVO AL IMPUESTO DE
CIRCULACIÓN DE VEHÍCULOS TERRESTRES POR VIOLAR EL PRINCIPIO DE
IGUALDAD TRIBUTARIA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

por

OMARDY LEONEL MORALES

Previo a conferírsele el Grado Académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, noviembre de 2014

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

DECANO:	MSc. Avidán Ortiz Orellana
VOCAL I:	Lic. Luis Rodolfo Polanco Gil
VOCAL II:	Licda. Rosario Gil Pérez
VOCAL III:	Lic. Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV:	Br. Mario Roberto Méndez Alvarez
VOCAL V:	Br. Luis Rodolfo Aceituno Macario
SECRETARIO:	Lic. Luis Fernando López Díaz

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidenta:	Licda. Ana Reina Martínez Antón
Vocal:	Lic. Rubén Mendoza Batres
Secretaria:	Licda. Wendy Isabel Rodríguez Aldana

Segunda Fase:

Presidente:	Lic. Cesar Augusto López López
Vocal:	Lic. Estuardo Abel Franco Rodas
Secretaria:	Licda. Rina Verónica Estrada Martínez

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



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,
 11 de noviembre de 2013.

Atentamente pase al (a) Profesional, MARIO ISMAEL AGUILAR ELIZARDI
 _____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
OMARDY LEONEL MORALES, con carné 199820620,
 intitulado LAS INCONSTITUCIONALIDADES EN EL DECRETO NÚMERO 70-94 DEL CONGRESO DE LA
REPÚBLICA DE GUATEMALA, EN LO RELATIVO AL IMPUESTO DE CIRCULACIÓN DE VEHÍCULOS TERRESTRES
POR VIOLAR EL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA.

Hago de su conocimiento que está facultado (a) para recomendar al (a) estudiante, la modificación del bosquejo preliminar de temas, las fuentes de consulta originalmente contempladas; así como, el título de tesis propuesto.

El dictamen correspondiente se debe emitir en un plazo no mayor de 90 días continuos a partir de concluida la investigación, en este debe hacer constar su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, la conclusión discursiva, y la bibliografía utilizada, si aprueba o desaprueba el trabajo de investigación. Expresamente declarará que no es pariente del (a) estudiante dentro de los grados de ley y otras consideraciones que estime pertinentes.

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.


 DR. BONERGE AMILCAR MEJÍA ORELLANA
 Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis



Fecha de recepción _____ / _____ / _____ f) _____

Asesor(a)





Lic. Mario Ismael Aguilar Elizardi
Abogado y Notario

Colegiado 2418

*Avenida Reforma 1-64, zona 9, Condominio Reforma, Of. 1003, Pent-house, teléfono
52041478*

Guatemala,
10 de junio de 2014

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



Respetable doctor Mejía Orellana:

Atentamente me dirijo a usted con el objeto de informar que he cumplido con el encargo de **revisar** el trabajo de tesis denominado **LAS INCONSTITUCIONALIDADES EN EL DECRETO NÚMERO 70-94 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, EN LO RELATIVO AL IMPUESTO DE CIRCULACIÓN DE VEHÍCULOS TERRESTRES POR VIOLAR EL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA**, elaborado por el bachiller **Omaryd Leonel Morales**

1. De conformidad con el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, a mi criterio el contenido científico del trabajo se organiza en un marco teórico sustentando esencialmente en la teoría de la interpretación sistemática constitucional, congruente con la tesis propuesta por el sustentante.
2. Es importante destacar que en la exposición resalta la aplicación del método descriptivo, complementado con el de la abstracción y los métodos generales deductivo e inductivo, análisis y síntesis, los cuales se pueden apreciar en la exposición de cada capítulo y en las conclusiones. Respecto a las técnicas, se hace adecuado y racional manejo del acopio bibliográfico y del análisis de contenido; el uso cuidadoso y correcto de las citas bibliográficas o de pie de página.



Lic. Mario Ismael Aguilar Elizardi
Abogado y Notario

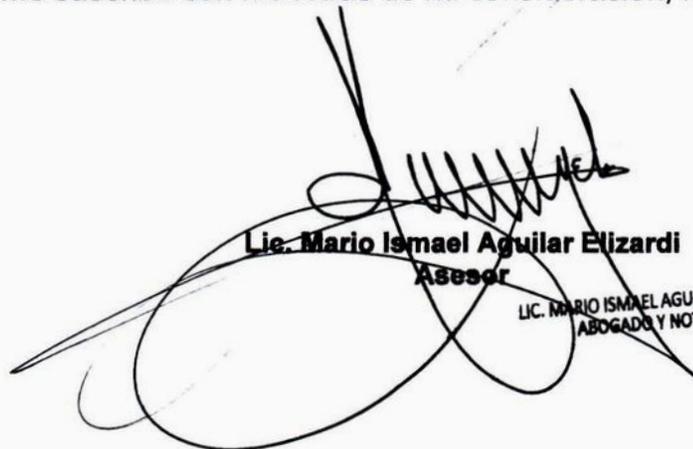
Colegiado 2418

*Avenida Reforma 1-64, zona 9, Condominio Reforma, Of. 1003, Pent-house, teléfono
52041478*

3. En la redacción del trabajo se advierte una exposición lógica y léxico técnico acorde con el tema tratado.
4. Respecto a la contribución científica, a mi juicio es congruente con el planteamiento hipotético, ya que en el informe final el sustentante subraya que, "tanto los tratadistas como la propia Corte de Constitucionalidad han dicho que ningún tributo puede ser establecido sobre patrimonio, activos o ingresos, sin permitir su depuración para que se establezca la efectiva y real capacidad de pago del sujeto y no se tribute sobre una base ficticia".
5. La conclusión discursiva es congruente con el contenido del trabajo de tesis, y constituye un aporte importante que incide en la comprobación de la hipótesis.
6. A mi juicio, la bibliografía consultada es la idónea y básica para el tratamiento y desarrollo del trabajo.
7. Con el bachiller **Omary Leonel Morales** no me une parentesco dentro de los grados de ley

El trabajo de tesis, cumple con los mínimos requisitos reglamentarios, en consecuencia emito **DICTAMEN DE APROBACIÓN**, para ser discutido en el examen de graduación profesional.

Me suscribo con muestras de mi consideración, respeto y alta deferencia.


Lic. Mario Ismael Aguilar Elizardi
Asesor
LIC. MARIO ISMAEL AGUILAR ELIZARDI
ABOGADO Y NOTARIO



USAC
TRICENTENARIA

Universidad de San Carlos de Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 24 de septiembre de 2014.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante OMARDY LEONEL MORALES, titulado LAS INCONSTITUCIONALIDADES EN EL DECRETO NÚMERO 70-94 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, EN LO RELATIVO AL IMPUESTO DE CIRCULACIÓN DE VEHÍCULOS TERRESTRES POR VIOLAR EL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

BAMO/srrs.

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Edificio S-7, Ciudad Universitaria Zona 12 - Guatemala, Guatemala





DEDICATORIA

- A DIOS:** Dador de vida y fuente de sabiduría inagotable. Gracias porque cuando fui débil me diste de tu gracia y fortaleza para alcanzar este éxito.
- A MI ESPOSA:** Esmeralda Melgar de Morales, por tu apoyo y motivación, porque tu amor me acompañó siempre y fue mi fuerza para cumplir un anhelo que soñamos juntos. Por creer en mí, porque mis ideales y luchas han sido tuyas también. Muchas gracias por ser mi complemento y ayuda idónea.
- A MIS HIJAS:** Angie Alejandra y Aleeza Shaiel Morales Melgar, porque han sido fuente de inspiración y lucha para llegar a este logro; son el motivo de mi vida y las amo.
- A MI TÍA:** Natividad Bautista Morales López, porque mi vida no hubiera sido la misma sin usted, gracias por acompañarme a lo largo del camino, brindándome la fuerza necesaria para continuar, mil palabras no bastarían para agradecerle su apoyo. La quiero mucho.
- A MI MADRE:** Petronila Morales López, por ser el instrumento utilizado por Dios para darme la vida. Gracias por su apoyo incondicional.
- A MIS HERMANOS:** Por compartir el anhelo de alcanzar mis metas, mi cariño incondicional y respecto para cada uno de ustedes.



A MIS DEMÁS FAMILIARES: A quienes atribuyo todos mis éxitos en esta vida, la enseñanza, moral, intelectual y física que recibí de ellos.

A: La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales: Por motivarme a crecer académica y profesionalmente.

A: La Universidad de San Carlos de Guatemala: Por ser el centro de estudios que formo en mí, un nuevo profesional para Guatemala.

A USTED: Por su presencia.



PRESENTACIÓN

En Guatemala desde hace algunos años atrás, existe una creciente circulación de vehículos terrestres de los cuales se cobra un impuesto sobre la circulación, según los parámetros establecidos en el Decreto número 70-94 del Congreso de la República de Guatemala y que a priori varió según la reforma instituida por la Superintendencia de Administración Tributaria.

En tal sentido la presente investigación se desarrolla dentro del derecho constitucional y de tipo cualitativa, su fin es demostrar y evidenciar los factores que violan el principio constitucional de igualdad y seguridad tributaria en los contribuyentes de dicho impuesto, y la necesidad imperante de la reforma a la Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos, Terrestres, Marítimos y Aéreos, en especial la parte específica a los vehículos terrestres.

El enfoque de la investigación es de tipo jurídico social, en periodos históricos comprendidos de mayo a diciembre de 2012 y de enero a mayo de 2013 en la Ciudad de Guatemala.

El resultado de esta investigación podrá ser utilizado por la Superintendencia de Administración Tributaria, Procuraduría General de la Nación, Organismo Judicial, y otras instituciones de carácter tributario, para obtener mejores resultados y regular de mejor manera el impuesto a la circulación de vehículos terrestres en Guatemala.



HIPÓTESIS

La problemática que genera hoy en día el impuesto sobre circulación de vehículos terrestres, según parámetros establecidos en el Decreto número 70-94 del Congreso de la República de Guatemala, teniendo como enfoque la base imponible para los vehículos terrestres; sus pro y contra dentro de la sociedad guatemalteca, dado que se considera que es una causa principal de que el impuesto sobre circulación de vehículos no se vea efectivo en la tasa impositiva en su relación con el parque vehicular que genera un descontento social y un problema jurídico dentro de nuestra sociedad.

La hipótesis específica de trabajo planteada, enuncia que el Estado de Guatemala no tiene programas ni planes para el desarrollo de la base impositiva al impuesto sobre circulación de vehículos terrestres, según las necesidades sociales que demanda el contribuyente afecto a dicho impuesto la cual forma la muestra dentro de este respectivo universo establecido para la presente investigación.



COMPROBACIÓN DE HIPÓTESIS

A través de la investigación se logró establecer que en relación a los efectos producidos en la actualidad se viola el derecho constitucional, según el método deductivo empleado en la presente investigación, contra posición a las disposiciones contenidas en el Decreto número 70-94 del Congreso de la República de Guatemala, al no fijar una igualdad y seguridad tributaria en los contribuyentes del impuestos sobre circulación de vehículos, y evidencia la necesidad de reformar la ley en cuestión y señala la falta de parámetros de referencia para el cobro de dicho impuesto.

Por lo antes revelado se valida la hipótesis expuesta en la presente investigación, tomando en cuenta que se requiere la creación de una norma con enfoque de tipo jurídico social que garantice los derechos emanados en la Constitución Política de la República de Guatemala.



ÍNDICE

Pág.

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

CAPÍTULO I

1. Los impuestos, tributos y tasas.....	1
1.1. Derecho tributario.....	1
1.2. Origen de los tributos.....	2
1.3. Definición de derecho tributario.....	3
1.4. Características del derecho tributario.....	6
1.4.1. Debe estar normado a través de la ley.....	6
1.4.2. Es bilateral.....	6
1.4.3. Es autónomo.....	6
1.4.4. Es de carácter económico.....	7
1.4.5. Coacción.....	7
1.4.6. Capacidad contributiva.....	7
1.5. Principios del derecho tributario.....	8
1.5.1. Principio de legalidad.....	8
1.5.2. Principio de capacidad de pago.....	9
1.5.3. Principio de igualdad.....	10
1.5.4. Principio de generalidad.....	10
1.5.5. Principio de proporcionalidad.....	11
1.6. Clasificación de los tributos.....	12
1.6.1. Impuestos.....	13
1.6.2. Tasas.....	13
1.6.3. Arbitrios.....	14
1.6.4. Contribuciones especiales.....	15



Pág.

1.7. Autonomía del derecho tributario.....	16
1.8. Bases constitucionales del derecho tributario.....	16
1.8.1. Supremacía constitucional.....	16
1.8.2. Principios.....	18
1.8.3. Principio de justicia.....	18
1.8.4. Principio de generalidad de los impuestos.....	19
1.8.5. Principio de uniformidad del impuesto.....	19
1.8.6. Principio de certidumbre.....	20
1.8.7. Principio de comodidad.....	21
1.8.8. Principio de economía.....	22
1.9. Principios constitucionales del derecho tributario.....	22
1.9.1. Principio de legalidad.....	22
1.9.2. Principio de capacidad de pago.....	28
1.9.3. Principio de igualdad.....	30
1.9.4. Principio de justicia y equidad.....	33
1.9.5. Principio de no confiscación.....	35
1.9.6. Principio de no doble o múltiple tributación.....	37
1.9.7. Principio de irretroactividad de la ley tributaria.....	41

CAPÍTULO II

2. Aspectos fundamentales de tránsito.....	43
2.1 Definiciones de vehículo.....	43
2.2 Clasificación legal de vehículo.....	46
2.2.1 Clasificación por uso.....	46
2.2.2 Clasificación por peso.....	46
2.3. Definiciones de tránsito vehicular.....	47



Pág.

2.4. Características del tránsito vehicular.....	49
2.5. Necesidad de regular el tránsito en todo el país.....	50
2.6. Control gubernativo del transporte.....	51

CAPÍTULO III

3. La legislación tributaria sobre vehículos en Guatemala.....	53
3.1. La Superintendencia de Administración Tributaria.....	53
3.2. El Registro Fiscal de Vehículos.....	59
3.2.1. Definición de Registro Fiscal de Vehículos.....	59
3.2.2. Forma de creación del Registro Fiscal de Vehículos.....	60
3.2.3. Funciones y atribuciones del Registro Fiscal de Vehículos.....	61

CAPÍTULO IV

4. La necesidad de reformar el Decreto número 70-94 del Congreso de la República de Guatemala en lo relativo al impuesto de circulación de vehículos terrestres sobre la base imponible y sus respectivas reformas.....	65
4.1. Obligación tributaria.....	68
4.1.1. Definición.....	68
4.2. Característica de la relación jurídica tributaria.....	70
4.2.1. La relación jurídica tributaria se da entre personas.....	70
4.2.2. Tiene su fuente en la ley.....	70
4.2.3. Es de carácter principal y central.....	71
4.3. Elementos de la relación jurídica tributaria.....	71
4.3.1. Sujeto activo.....	72



Pág.

4.3.2. Sujeto pasivo	74
4.3.3. Hecho generador	78
4.4. El uso e implementación de la base impositiva del impuesto a la circulación de vehículos como norma en la sociedad guatemalteca.....	82
CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....	85
BIBLIOGRAFÍA.....	87



INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación propone una deducción analítica del impuesto sobre circulación de vehículos terrestres, según parámetros establecidos en el Decreto número 70-94 del Congreso de la República de Guatemala, teniendo como enfoque preferencial la investigación y el estudio de la implementación de la base imponible para los vehículos terrestres; sus pro y contra dentro de la sociedad guatemalteca, dado que el investigador considera que es una causa principal de que el impuesto sobre circulación de vehículos no se vea efectivo en la tasa impositiva en su relación con el parque vehicular, índice de contaminación y circulación que genera un descontento social y un problema jurídico dentro de nuestra sociedad.

La hipótesis de trabajo planteada, enuncia que el Estado de Guatemala no tiene programas ni planes para el desarrollo de la base impositiva al impuesto sobre circulación de vehículos terrestres, según las necesidades sociales que demanda el contribuyente afecto a dicho impuesto.

Los objetivos del presente trabajo de investigación demostraron y evidenciaron los factores que violan el principio constitucional de igualdad y seguridad tributaria en los contribuyentes del impuesto sobre circulación de vehículos y la necesidad imperante de la reforma a la Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos, Terrestres, Marítimos y Aéreos, en especial la parte específica a los vehículos terrestres.

La tesis se divide en cuatro capítulos: el primero, referente a la actividad financiera del estado; el segundo, indica aspectos fundamentales de tránsito y la clasificación taxativa



de los vehículos en Guatemala; Tercero, determina la legislación tributaria sobre vehículos terrestres en Guatemala, el Registro Fiscal de Vehículos; y el cuarto capítulo, señala la necesidad de reformar el Decreto número 70-94 del Congreso de la República de Guatemala en lo relativo al impuesto sobre circulación vehículos terrestres sobre la base imponible y sus respectivas reformas.

Los métodos empleados, destacan entre otros: a) analítico, con el que se dieron a conocer los factores sociales que inciden en la tasa impositiva del impuesto de circulación de vehículos terrestres; b) sintético, se enfatizan las clases de impuestos y la institucionalidad; c) inductivo, se revela la generación del impuesto y su base imponible; y, d) deductivo, dio a conocer la problemática actual para deducir los ingresos y egresos que se obtuvieron de la Superintendencia de Administración Tributaria con respecto al impuesto sobre circulación de vehículos terrestres en los periodos objeto de análisis. Las técnicas que se utilizaron fueron la documental y de fichas bibliográficas, con las que se obtuvo la información legal y doctrinaria relacionada con el tema investigado.

El resultado de la investigación evidencia la necesidad de reformar la ley en cuestión y señala la falta de parámetros de referencia para el cobro de un impuesto sin el análisis técnico necesario; siendo esta un instrumento de referencia en materia económica, sociológica y constitucional para exponer la problemática que sostiene el país con relación a sus servicios urbanos y desarrollo económico social. El enfoque es de tipo jurídico social, en periodos históricos comprendidos del mes de mayo a diciembre del año 2012 y del mes de enero a mayo del año 2013 en la Ciudad de Guatemala.



CAPÍTULO I

1. Los impuestos, tributos y tasas

1.1. Derecho tributario

Previo a entrar a conocer la historia del derecho tributario, es conveniente plasmar la diferencia entre lo que son los tributos y los impuestos. Según Manuel Ossorio la palabra impuesto, significa: "Contribuciones: aportaciones obligatorias e impersonales establecidas legalmente, pagaderas periódicamente, para repartir entre las personas afectadas por el pago la carga de los gastos públicos. En este sentido el concepto es similar, cuando no idéntico al de impuesto".¹

En la legislación guatemalteca se encuentran clasificados los tributos de la siguiente manera: Artículo 10 Código Tributario: Clases de tributos. Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.

Definición jurídica de tributo: Carlos María Giuliani Fonrouge indica que: "Se puede definir al tributo diciendo que es una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio, que da lugar a relaciones de derecho público"²

¹Ossorio, Manuel, **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**, Pág. 175.

²Giuliani Fonrouge, Carlos María, **Derecho financiero**, Pág. 309.



1.2. Origen de los tributos

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

En Grecia por ejemplo cuando se comenzó a regular la tributación, en la polis, los griegos se opusieron, pues decían que era un acto en contra de su voluntad, más tarde comprendieron que era necesario hacerlo, pues había que invertir esos recursos en la población.

En Roma al inicio no se pagaban impuestos, pues eran los pueblos vencidos en la guerra los que tenían que pagar a los pueblos que resultaran vencedores. (Botín de guerra).

En esta época nació la palabra **tributan o stipendium**, que era el impuesto pagado por el concusionario, el **tributum capitis**, impuesto directo y personal pagado por las provincias, **tributum soli** impuesto pagado por tierras, luego se originó la frase: “dar al César lo que es del César y a Dios lo que es de Dios.”³

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

³ Díaz Dubón, Carmen, Nájera Flores, Lizett, **Derecho financiero**, pág. 21.



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

A través de la historia se puede constatar que los impuestos o los tributos surgieron como una contribución voluntaria de los ciudadanos para poder sostener al Estado, y que este a su vez pudiera prestarles todos los servicios básicos y necesarios que ellos necesitarán.

La existencia de los impuestos está relacionada a la existencia de los gobiernos, por lo que puede decir que su origen así como su historia es la historia de los gobiernos o Estados, pues a través de la recaudación de impuestos, el Estado ejerce su poder de imperio para poder satisfacer las necesidades de sus habitantes.

1.3. Definición de derecho tributario

Algunos tratadistas ubican al derecho tributario como parte del derecho financiero, a continuación se conocerán algunas definiciones; según el tratadista Carlos María Giuliani Founrouge: "El derecho tributario o derecho fiscal es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado en las relaciones con éste con los



particulares y en las que se generen entre estos últimos”⁴

El mismo tratadista define al derecho financiero como: “El conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus diferentes aspectos: órganos que la ejercen, medios en que se exterioriza y contenido de las relaciones que origina.”⁵

Marco Livio Díaz Reyes, señala que: “El derecho tributario lo compone las normas y principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos y que analiza las consiguientes relaciones entre los entes públicos y los ciudadanos.”⁶

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

Definiciones sobre el tributo: Juan Martín Queralt: “El tributo es un instituto jurídico que consiste en una prestación pecuniaria exigida por una administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos para el sostenimiento de los gastos públicos”⁷

⁴ Ob. Cit.

⁵ Ob. Cit.

⁶ Díaz Reyes, Marco Livio, **Principales obligaciones fiscales**, Pág. 51

⁷ Martín Queralt, Juan, **Derecho tributario**, Pág. 28.



El Doctor Roberto Insignares Gómez, define al tributo de la siguiente manera: “El tributo es una obligación cuyo origen radica en la ley, con contenido pecuniario y cuyo fundamento esencial es la capacidad económica de los eventuales sujetos pasivos, los cuales deben solventarla ante un ente público, bajo las normas de derecho público y con el cometido esencial de satisfacer las necesidades económicas”.⁸

Francis Lefebvre quien define: “Tributos como los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir”.⁹

En resumen el derecho tributario es el conjunto de normas, principios y doctrinas jurídicas que regulan la actividad del Estado, así como la actividad administrativa y recaudadora frente a los particulares, para el cumplimiento de sus fines.

Doctrinariamente algunos tratadistas definen que el derecho tributario no puede deslindarse del derecho financiero, sin embargo se puede observar que dentro de la legislación guatemalteca, el derecho tributario goza de autonomía, pues tiene sus propias leyes sustantivas y procesales.

⁸Insignares Gómez, Roberto, **Estudios de derecho constitucional tributario**, Pág. 37.

⁹Lefebvre, Francis, **Momento práctico, procedimientos tributarios**, Pág. 20.



1.4. Características del derecho tributario

1.4.1. Debe estar normado a través de la ley

El objeto de la prestación surge como consecuencia de la potestad tributaria del Estado, que a su vez deriva de su poder imperio, esta característica la encontramos en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual contiene el principio de legalidad, que indica que es potestad exclusiva del Congreso de la República de Guatemala, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades que tenga el Estado, y que se encuentren acordes a la equidad y justicia tributaria.

1.4.2. Es bilateral

Existe reciprocidad, significa que existen algunas obligaciones o contraprestaciones recíprocas o de igual manera entre la administración tributaria y los contribuyentes. Esto se constituye como una relación obligacional entre sujeto activo que es el Estado y el sujeto pasivo que es el contribuyente. (Artículos 17 y 18 del Código Tributario).

1.4.3. Es autónomo

El derecho tributario como rama del derecho público, ha llegado a tener autonomía, en



virtud que tiene sus propios principios, además de que se fundamenta en normas que casi todos los países del mundo tiene rango constitucional. (Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala).

1.4.4. Es de carácter económico

Los tributos se constituyen como una relación de carácter pecuniario y dicha prestación debe de realizarse en forma dineraria.

1.4.5. Coacción

Su exigibilidad responde al imperio de la ley, y por esa razón el sujeto pasivo o sea el contribuyente realiza el pago tomando en cuenta que el cobro puede ser forzado (Artículo 171 del Código Tributario). Carmen Díaz Dubón indica lo siguiente: "La potestad tributaria se da cuando surge el tributo, en esa potestad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos que van a ser pagados por los contribuyentes aunque no estén de acuerdo y lo hagan en contra de su voluntad".¹⁰

1.4.6. Capacidad contributiva

Se entiende por capacidad contributiva, la capacidad que tiene la persona de soportar

¹⁰Díaz Dubón, **Ob. Cit.** Pág. 10.



el pago de los impuestos, no importando si se ven afectadas sus necesidades esenciales.

El gravamen que imponga el Estado hacia el sujeto pasivo debe de respetar la capacidad contributiva que este tenga, para no dejar a un lado el principio de capacidad económica de pago y evitar que se afecte la economía del contribuyente.

Esta característica tiene una estrecha relación con el principio de igualdad, pues como es sabido, representa una de las determinaciones o principios constitutivos en cuanto a sobrecargar y afectar los ingresos económicos del contribuyente. (Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala).

1.5. Principios del derecho tributario

Dentro de los principios del derecho tributario podemos mencionar los que la doctrina clásica nos ha establecido, sin embargo en la presente investigación se desarrolla los que a criterio de nuestra carta magna nos expone:

1.5.1. Principio de legalidad

Partimos de que 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**. El profesor Dino Jarach, señala que: "El axioma fundamental en esta rama jurídica, y que bien se podía llamar la partida de nacimiento del derecho tributario, es el principio de legalidad, agregando seguidamente, luego de marcar las analogías y diferencias con el que rige en el derecho penal, que también se lo denomina principio de reserva de ley."¹¹

1.5.2. Principio de capacidad de pago

Este principio de capacidad de pago presupone los ingresos globales que toda persona obligada a pagar tributos tiene, y de esa forma se impone la necesidad de gravar todos los hechos indicativos de riqueza, no se detiene a determinar un ingreso aislado, también se refiere a los incrementos por patrimonio y de capital pues dependiendo de ello, esta persona va a cumplir con sus obligaciones tributarias.

José V. Sevilla Segura, indica: "En principio, la magnitud que, sin duda, mejor expresa la capacidad de pago de un sujeto es el conjunto de sus propiedades, su patrimonio. Y, de hecho, este fue el indicador utilizado tiempo atrás por algunas haciendas cuando el establecimiento de impuestos constituía un acontecimiento relativamente

¹¹Dino Jarach, **Curso superior de derecho tributario**, Pág. 1969.

excepcional¹².



1.5.3. Principio de igualdad

Cuando nos referimos a la igualdad en materia tributaria, no nos referimos a la igualdad en forma numérica, sino a la necesidad de asegurar las condiciones necesarias para hacer efectivo el tributo, o sea a proporcionar el mismo tratamiento a las personas que se encuentran en similares condiciones, y así evitar la discriminación fiscal.

Este principio nace del precepto constitucional que indica que todos los habitantes son iguales ante la ley y que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas (Artículo cuatro de la Constitución Política de la República de Guatemala).

1.5.4. Principio de generalidad

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

¹² Sevilla Segura, José, **Política y técnica tributaria**, Pág. 53.



Este principio está conectado con el principio de igualdad, en el sentido de que prohíbe la discriminación o privilegios en materia fiscal. Es obvio que la vigencia de este principio, no significa que no existan exenciones o beneficios fiscales, pues aunque su carácter es excepcional, las mismas se fundan en la capacidad económica social o política del contribuyente, pero nunca para otorgar alguna clase de privilegios.

Juan Manuel Lozano, señala que: “Cuando se postula la generalidad en el ámbito tributario, no se está luchando contra la subsistencia de privilegios que es algo que ya no encuentra cabida en el Estado de Derecho, sino que se está postulando una aplicación correcta del ordenamiento tributario”.¹³

En conclusión, podemos decir que este principio ordena que todo contribuyente que de conformidad con la ley está obligado a pagar sus impuestos, lo debe hacer y así evitar que existan sectores privilegiados que no lo hagan.

1.5.5. Principio de proporcionalidad

El doctor Juan Carlos Luqui, citado por Horacio A. García Belsunce, nos da la siguiente definición: “Los tributos proporcionales o progresivos no miran solamente al sujeto contribuyente, a fin de hacerlo participar en forma justa y en función de su capacidad económica, sino que esos tributos representan un medio un instrumento que el Estado

¹³ Lozano, Juan M. Casado Gabriel, Tejerizo L. José Manuel, **Curso de derecho financiero y tributario**, Pág. 149.

usa con el objetivo de una mayor productividad económica, conseguida con la actuación de los tributos, sin perjuicio de mantenerse la igualdad ante el impuesto”.¹⁴

El tratadista Francis Lefebvre, indica que: “Debe existir una adecuación entre el medio elegido y el fin que se persigue, de forma que la actuación de la administración tributaria se realice por los medios menos gravosos para el ciudadano”.¹⁵

Cuando se habla del principio de proporcionalidad, debe entenderse que todas aquellas personas que se encuentren en una misma situación o circunstancia, deben ser tratadas por igual, y lo anterior tiene relación a la capacidad económica que tiene todo contribuyente para aportar una parte de sus ingresos destinados al sostenimiento de las necesidades del Estado.

1.6. Clasificación de los tributos

La Clasificación que más se acepta en Guatemala, según el Artículo 10 del Código Tributario es la siguiente:

- Impuestos
- Arbitrios
- Contribuciones especiales
- Contribuciones por mejoras

¹⁴ García Belsunce, Horacio, **Estudios de derecho constitucional tributario**, Pág. 289.

¹⁵ Lefebvre, **Ob. Cit.** Pág. 18.



1.6.1. Impuestos

El objeto de los impuestos es proporcionar al Estado los recursos necesarios para el sostenimiento de las obligaciones que tiene con los ciudadanos, y de esa forma cumplir con el ejercicio de sus atribuciones dentro de un marco jurídico legal que permita una justa y equitativa recaudación de los mismos.

Héctor Villegas Lara, define al impuesto de la siguiente manera: “El tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado”.¹⁶

El impuesto es un recurso que es percibido por el Estado como medio de recaudar fondos financieros y que realiza por razones políticas, económicas o sociales. Estos recursos son utilizados por el Estado para satisfacer las necesidades de su sostenimiento y de la población (Artículo 11 del Código Tributario).

1.6.2. Tasas

La tasa es una figura que presupone la existencia de una actividad administrativa, la cual puede ser la prestación de un servicio, autorización para ocupar una vivienda o alguna autorización para usar las aguas, etc.

¹⁶Villegas Lara, Héctor, **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**, Pág. 135.



Una de sus características es que hay un origen contractual en el cual se plasma la voluntad de una persona obligada por una relación jurídica a pagar una suma de dinero a cambio de la prestación de un servicio. Esta prestación tiene que ser prestada por las instituciones públicas y no por medio de entidades privadas.

La Licenciada Carmen Díaz Dubón, define la tasa de la manera siguiente: Es la suma de dinero que paga una persona individual o jurídica como contraprestación a un servicio público que proporciona el Estado, por la municipalidad de su jurisdicción o por cualquier otro ente estatal con la finalidad de cubrir los gastos que se producen con la prestación. La tasa es una retribución o una compensación que se paga por un servicio.

En la tasa debe hacerse el cobro con equidad, eso significa que no debe exceder el costo del servicio. La tasa es de carácter voluntario, pues sólo se paga en virtud de la demanda de un servicio.¹⁷

1.6.3. Arbitrios

El arbitrio es un pago pecuniario establecido por ley con carácter obligatorio que realiza una colectividad establecida en un municipio, y su finalidad es desarrollar obras de beneficio colectivo. En conclusión es el dinero que el vecino paga al municipio a través de las municipalidades a fin de que éstas puedan cumplir con la prestación de los

¹⁷ Díaz Dubón, **Ob. Cit.** Pág. 33.

servicios públicos. (Artículo 121 del Código Tributario).



1.6.4. Contribuciones especiales

Roberto Insignares proporciona una definición de contribuciones especiales de la siguiente manera: “Las contribuciones especiales son aquellas obligaciones de índole pecuniaria que deben solventarse ante un ente público y cuyo fundamento radica en la capacidad económica del destinatario, la cual se concreta ya sea en el beneficio que se obtiene en términos de valoración por la instalación o ampliación de un servicio público o por la realización de una obra pública.”¹⁸

Guilliani Fonrouge define las contribuciones especiales por mejoras así: “Es la prestación obligatoria, debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o especiales actividades del Estado”.¹⁹

Este tributo nace derivado de la actividad desarrollada por el Estado a través de sus diferentes instituciones gubernamentales, como las municipalidades, organismos autónomos o entes delegados por el mismo Estado, con el fin de producir un beneficio especial para determinadas personas o sus bienes.

¹⁸Insignares Gómez, *Ob. Cit.* pág. 41.

¹⁹Díaz Dubón, *Ob. Cit.* Pág. 40.



1.7. Autonomía del derecho tributario

Como ya lo hemos descrito anteriormente, el derecho tributario, es el conjunto de normas y principios que regulan los tributos desde su regulación en la ley hasta el nacimiento de la obligación tributaria.

Es notable que el derecho tributario, ha adquirido relevancia, no solo dentro del derecho financiero, sino también dentro del campo del derecho en forma general. En muchos países el derecho tributario, ha venido desarrollándose como una disciplina jurídica autónoma, pues como ya lo hemos mencionado, tiene sus propios principios, sus leyes y reglamentos, así como las instituciones que coadyuvan al funcionamiento del mismo.

En la actualidad, el derecho tributario ha tomado mucho auge, toda vez que pertenece a la rama del derecho público, es autónoma y tiene sus propios principios, pues se fundamenta en normas que en casi todos los países tiene rango constitucional.

1.8. Bases constitucionales del derecho tributario

1.8.1. Supremacía constitucional

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



Estado.

Dentro del preámbulo contenido en ella se reconoce la primacía de la persona humana como sujeto y fin del orden social.

“Una es la imagen Kelseniana de la pirámide jurídica, donde la Constitución, desde el vértice, parece dominar y regular armoniosamente a todo el edificio jurídico”²⁰

La Honorable Corte de Constitucionalidad emitió sentencia sobre el principio de supremacía de la Constitución, la cual establece: “El Principio de supremacía de la Constitución impone el de la compatibilidad de las normas de grado inferior, en el sentido de que éstas solamente valen si guardan armonía con las de grado superior que componen la Constitución; las que no fueren compatibles serán inconstitucionales, y deben, por lo mismo, eliminarse del ordenamiento jurídico. Esa incompatibilidad es de carácter material cuando el contenido de las normas inferiores contraría un precepto expreso de la Constitución”.²¹

Dicha supremacía se encuentra regulada en los Artículos 44, 175 y 204 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

²⁰ Sagués, Néstor, **La interpretación judicial de la Constitución**, Pág. 13.

²¹ Corte de Constitucionalidad de Guatemala, **Gaceta 35, Expediente No. 537-93**, Pág. 9.



1.8.2. Principios

Para poder comprender la esencia sobre la finalidad que tienen los principios del derecho, es necesario proporcionar una definición y según el diccionario de derecho usual de Guillermo Cabanellas, principio es: “El primer instante del ser, de la existencia de una institución o grupo. Razón o fundamento, origen”²²

Principios teóricos de los impuestos según Adam Smith

1.8.3. Principio de justicia

Este principio señala que todas las personas que se encuentran bajo la soberanía de un Estado, deben de contribuir al sostenimiento del gobierno, en una proporción lo más cercana posible a su capacidades, o sea en proporción a los ingresos que obtengan cada uno de ellos.

Respecto a este principio, Flores Zavala indica que: “Lo fundamental es la afirmación de que los impuestos deber ser justos, equitativos. El concepto de justicia varia de una época a otra y aún de un país a otro, de modo que el contenido o desarrollo del principio, varía de acuerdo con el pensamiento filosófico-jurídico, dominante en un momento dado en una colectividad.”²³

²² Cabanellas, Guillermo, **Diccionario de derecho usual**, Pág. 30.

²³ Flores Zavala, Ernesto. **Elementos de finanzas públicas mexicanas**, Pág. 219



1.8.4. Principio de generalidad de los impuestos

Este principio se refiere a que todas las personas deben pagar impuestos, que nadie debe permanecer exento a esta obligación. Sin embargo no debe entenderse en términos tan absolutos esta obligación, sino dependiendo de la capacidad contributiva que tenga cada persona, así será la obligación tributaria que tiene que cumplir, toda vez que existen necesidades básicas e indispensables que la persona debe cubrir para su diario existir.

Es importante resaltar que, en atención a este principio habrá algunos impuestos que sólo algunas personas deben pagar, y esto se da a través de las distintas categorías de contribuyentes que existen dentro del régimen tributario de cada Estado.

1.8.5. Principio de uniformidad del impuesto

La uniformidad significa que todos sean iguales frente al pago de impuestos, pero atendiendo a la definición del concepto de igualdad, surge la disyuntiva sobre una serie de contestaciones contrapuestas, pues los teóricos sostenían que el impuesto es el precio para que el Estado proteja la vida y la propiedad, el concepto de igualdad es claro, como la vida de un individuo vale lo mismo que la del otro, todos deben pagar una misma cuota por este concepto, pero como la propiedad varía, los que la tengan deben pagar lo que corresponda según el valor de su propiedad.

Los que sostenían que el impuesto es una prima de seguro, señalaron como criterio para determinar la igualdad tributaria, la importancia de los beneficios que se reciben del Estado, sin embargo esta tesis muchas veces ha sido desechada.

Más adelante surge la tesis de la capacidad contributiva, la cual consiste en la capacidad económica de la persona para que ésta pueda pagar sus impuestos, y esta tesis ha sido la fuente para sentar las bases de las diferentes legislaciones tributarias existentes.

1.8.6. Principio de certidumbre

Este principio consiste en que el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario, tomando en cuenta algunos aspectos como: la forma de realizarse, la fecha de pago, y la cantidad a pagar, deben ser claras para el contribuyente y para todas las personas. Cuando no suceda así, toda persona sujeta a un impuesto se halla más o menos a merced del recaudador del mismo, el cual puede exagerar el importe del impuesto para cualquier contribuyente que le desagrade, elaborándose una opinión muy subjetiva, la cual va en contra del principio de igualdad que tiene toda persona al querer cumplir con sus obligaciones tributarias.

En la doctrina existen algunos aspectos sobre la ley impositiva para que se pueda comprender de una mejor manera este principio:



- a) Las leyes tributarias deben ser redactas en forma clara y precisa.
- b) Los contribuyentes deben tener conocimiento sobre las leyes, reglamentos y circulares que los afecten.
- c) Las leyes tributarias deben ser publicadas por todos los medios que faciliten su divulgación.
- d) La ley debe establecer claramente los datos concernientes al sujeto, objeto, cuota, forma de valuación de base, forma y fecha de pago, sujetos pasivo y activo, sanciones en caso de que haya alguna infracción tributaria, como las formas de determinar el impuesto, así como los recursos a que tiene derecho en caso de una resolución contraria por parte de la administración tributaria.
- e) Hacer del conocimiento de los contribuyentes, así como de los órganos oficiales respectivos, el contenido de circulares emitidas por parte de las autoridades de la administración tributaria.

1.8.7. Principio de comodidad

Este principio establece que todo impuesto debe ser recaudado en la época y en la forma más probable que convenga su pago al contribuyente, así como disponer de un ambiente cómodo para poder realizarlo.

Lo anterior se refiere a que algunas veces resulta incómodo y gravoso para el contribuyente tener que ejercer el pago de sus obligaciones tributarias, en virtud de que en muchas ocasiones no se distribuye la percepción de los impuestos, resultando

oneroso y difícil según su capacidad económica.



1.8.8. Principio de economía

Este principio se refiere a que la diferencia de lo que se recauda y lo que egresa en el tesoro público del Estado, sea lo más pequeña posible, así mismo que los gastos de aplicación y recaudación de impuestos se mantengan dentro de los límites indispensables, y así no generar un excesivo gasto en los métodos de recaudación de impuestos, para poder cubrir con eficacia las necesidades básicas de la población.

1.9. Principios constitucionales del derecho tributario

1.9.1. Principio de legalidad

El principio de legalidad tiene cabida en todas las ramas de derecho, sin embargo prestaremos atención especial en cuanto a su aplicación en el derecho tributario, toda vez que existen diferentes opiniones dadas por diversos autores, y para ello mencionaremos dos de ellos, de los cuales considero proporcionan un significado sencillo y amplio y que se acerca más a su significado.

Para Fernando Pérez Royo: "Se trata de una norma que se encuentra en el nacimiento del régimen constitucional y que es esencial en el esquema de separación de poderes.

En cuanto a su fundamento, tradicionalmente se ha identificado en este principio la exigencia de auto imposición o consentimiento del impuesto a través de la representación de los contribuyentes”.²⁴

Para el tratadista Rodolfo R. Spisso: “La Finalidad del principio es afianzar la seguridad jurídica, mediante la predeterminación de las conductas debidas, de modo que tanto gobernados como gobernantes sepan a qué atenerse al conocer de antemano qué es lo que tienen que hacer u omitir”.²⁵

Lo anterior señala la necesidad de velar por la garantía de libertad y propiedad de los ciudadanos, pues se trata de proteger el interés colectivo y no el interés individual.

Derivado de lo anterior, el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, regula el principio de legalidad, el cual otorga facultades exclusivas al Congreso de la República de Guatemala, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, atendiendo a las necesidades que tiene el Estado, y al principio de equidad y justicia tributaria de sus habitantes. La norma mencionada tiene estrecha relación con el Artículo 171 inciso c) de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual preceptúa que entre otras atribuciones del Congreso está la de: Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación.

²⁴Pérez Royo, Fernando, **Derecho financiero y tributario**, Pág. 67.

²⁵Spisso, Rodolfo, **Derecho constitucional tributario**, Pág. 253.



En conclusión, considero que el principio de legalidad está encaminado a que para poder obedecer cierta conducta o mandato, este debe estar normado en la ley, ser emitida y tener vigencia dentro de un ordenamiento jurídico, y de esa forma tenga certeza jurídica.

Como ya se mencionó, el Congreso de la República de Guatemala, que corresponde al poder legislativo compete exclusivamente la función de legislar en materia tributaria, desarrollando los impuestos y sus bases de recaudación, así como establecer el régimen sancionatorio tributario.

Es importante hacer mención que el principio de legalidad se divide en dos partes: El principio de reserva de ley. Según el Doctor Juan Carlos Casellas Gálvez, "La reserva de ley constituye un juicio de valor que expresa el constituyente al momento de elaborar la Constitución, disponiendo las materias que necesariamente deberán regularse por normas jurídicas con rango de ley."²⁶

El mismo autor señala dos tipos de reserva de ley: Reserva de ley absoluta y reserva de ley relativa. La reserva de ley absoluta exige que todos los elementos del tributo estén incluidos en una ley, mientras que en la reserva de ley relativa, reclama que en la ley únicamente vengan establecidos los elementos esenciales del tributo.

En virtud de lo anterior, la Constitución Política de la República de Guatemala, en el

²⁶Casellas Gálvez, Juan Carlos, **El principio de legalidad y la distribución del poder tributario en Guatemala**, Págs. 3 y 4.

Artículo 239 señala los elementos fundamentales del tributo, entre ellos una reserva de ley que indica que el único ente facultado para decretar impuestos es el Congreso de la República de Guatemala.

El principio de prevalencia o supremacía de ley: Según el principio de supremacía o de la fuerza normativa de la Constitución, los preceptos constitucionales tienen superioridad referente al resto, está en la cúspide de la jerarquía del ordenamiento jurídico y determina que aquellas normas opuestas a la Constitución, son inválidas.

Berenice Pólit Montes de Oca señala que: “El principio de la fuerza normativa de la Constitución no puede ser eludido en ninguna circunstancia, ya que sus normas prevalecen sobre las demás leyes, sean estas referentes al derecho público o al derecho privado.”²⁷

La Constitución Política de la República de Guatemala, es el primer fundamento del orden jurídico y del Estado, en ella descansan los principios fundamentales sobre las disposiciones legales y reglamentarias del país, es por ello que tiene supremacía constitucional. Este principio también es llamado prevalencia constitucional, pues existe una jerarquía en el ordenamiento jurídico de un Estado, y en este caso la Constitución es la norma suprema de todo ese conjunto de normas.

La Corte de Constitucionalidad ha tenido una contribución muy importante en cuanto a

²⁷Pólit Montes de Oca, Berenice, **Principios y reglas que deben regir en materia constitucional**, Pág. 101.



la interpretación y aplicación del principio de legalidad tributaria. En varias ocasiones ha reiterado que este concepto comprende no sólo a los impuestos ordinarios y extraordinarios, sino también a los arbitrios que el Código Tributario los define como impuestos a favor de una o varias municipalidades.

Para las bases de aplicación del arbitrio sobre predios con construcción inadecuada, y un plan de tasas municipales, la Corte de Constitucionalidad emitió lo siguiente: Las bases para la aplicación del arbitrios obre predios con construcción inadecuada, se advierte que contiene la regulación de aspectos como cobro del arbitrio, temporalidad y su pago, porcentajes de cobro del arbitrio, criterios para la calificación de construcción; tales aspectos constituyen lo que el Artículo 239 de la Constitución Política de la República contiene bajo la denominación de bases de recaudación, es decir, el hecho generador de la relación tributaria, las exenciones, sujeto pasivo del tributo, base imponible y tipo impositivo, las deducciones, descuentos, reducciones y recargos e infracciones.

Y, como ya quedó asentado, de acuerdo a tal precepto supremo, decretar impuesto, arbitrios y contribuciones especiales, y determinar las bases de recaudación, es una potestad exclusiva del Congreso de la República. Esto hace que el citado Acuerdo Municipal, contravenga el Artículo 239 de la Ley Suprema, ya que, determinar las bases de recaudación de arbitrio no es una competencia de la Corporación Municipal, y, al contravenir la Constitución Política de la República, debe declararse la inconstitucionalidad. Es indiscutible que al tenor de los Artículos 253 y 255 de la



Constitución Política de la República, los municipios tienen la facultad de obtener y disponer de sus recursos, sin embargo, tal captación, sentencia el precepto constitucional, debe ajustarse a lo establecido en el Artículo 238 de la Ley Suprema, ley ordinaria y a las necesidades del municipio.

El Artículo 239 constitucional, ordena que, corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación. Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

Este último precepto, nos ratifica que la creación de arbitrios es una función pública asignada exclusivamente al Congreso".²⁸

La Constitución Política de la República de Guatemala, asegura que todo acto contrario a lo previsto en ella, carece de valor jurídico, tal y como lo señala el segundo párrafo del Artículo 239, el cual indica que: Son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de la

²⁸Corte de Constitucionalidad de Guatemala, **Gaceta 23, expediente No. 37-93**, Pág. 39.



bases de recaudación del tributo.

1.9.2. Principio de capacidad de pago

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

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

Este principio pretende resaltar que el tributo que se establezca, esté íntimamente ligado con los ingresos que perciban el contribuyente, y evitar que con ello el fisco grave la mayor parte o la totalidad de las rentas de los contribuyentes.

La capacidad económica a que se refiere el artículo citado, se identifica con el nivel de vida de las personas así como del poder adquisitivo de los contribuyentes, o sea sus ingresos económicos.

Es conveniente resaltar que este principio tiene bastante relación con el principio de

igualdad, pues existe una gran diferencia entre los pequeños y grandes contribuyentes, toda vez que dependiendo del capital económico que posea cada uno de ellos, así será su capacidad contributiva ante la administración tributaria, siempre y cuando el mismo sea justo y equitativo.

Este principio está resumido en una de las sentencias emitidas por la Honorable Corte de Constitucionalidad, la cual establece lo siguiente: “En relación a situaciones concretas la justicia no necesariamente implica igualdad del trato para situaciones desiguales. La garantía de igualdad tributaria, en realidad, lo que establece es que las leyes deben tratar de igual manera a los iguales, en iguales circunstancias”.²⁹

Dentro de los expedientes acumulados Nos. 167-95 y 186-95, emitidos por la Honorable Corte de Constitucionalidad, se cuestionó el Decreto número 61-94 del Congreso de la República de Guatemala, la cual reformó la Ley del Impuesto Sobre la Renta, dicha Corte declaró lo siguiente: Este principio tributario garantizado por la Constitución Política de la República, debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y, de esta forma, el sacrificio sea igual.

Para lograr un sistema justo y equitativo o deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente, para esto el legislador, debe fijar

²⁹Ob. Cit. Pág.10.

los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales. El principio de capacidad de pago, también tiene como presupuesto la personalización del mismo.

De lo anterior se desprende que el Artículo impugnado contraría el Artículo 243, toda vez que el legislador no se adecuó al principio de capacidad de pago del contribuyente, que limita tipos impositivos fijos únicos, atenta en contra de la disposición constitucional que impone que el sistema sea justo y equitativo, y tomar en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo, pues el legislador no consideró la situación personal del sujeto pasivo, ni la depuración de la base imponible, y debe referirse a la aptitud efectiva y no ficticia del contribuyente. Al establecerse un impuesto sobre ventas brutas con tipos impositivos fijos y únicos, atenta contra disposiciones constitucionales que imponen que el sistema sea justo y equitativo. Al crear un impuesto con carácter de pago definitivo sobre la renta bruta, niega al sujeto pasivo el derecho de liquidar su impuesto al igual que acontece con los contribuyentes que tienen gravada su renta imponible.

1.9.3. Principio de igualdad

El Artículo cuatro de la Constitución Política de la República de Guatemala señala: En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El

hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil tienen iguales oportunidades y responsabilidades. Ninguna persona puede ser sometida a servidumbre ni a otra condición que menoscabe su dignidad. Los seres humanos deben guardar conducta fraternal entre sí.

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

Que la obligación de pagar impuestos, es deber de toda persona, tomando en cuenta los principios de capacidad de pago, así lo establece Rodolfo R. Spisso, quien indica: "El deber de los individuos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos debe corresponder a la capacidad económica de aquellos. Se presenta así, la capacidad contributiva como presupuesto legitimador del tributo. No puede haber tributo ante la inexistencia de capacidad económica, y no puede dejar de existir un tributo donde haya capacidad contributiva".³⁰

Sobre este principio de igualdad la Corte de Constitucionalidad emitió sentencia dentro del expediente 287-93, la cual reconoce: "en relación a situaciones concretas la justicia no necesariamente implica igualdad de trato para situaciones desiguales. La garantía de igualdad tributaria, en realidad, lo que establece es que las leyes deben tratar de

³⁰Spisso, Rodolfo R. **Los principios tributarios: La capacidad de pago**. Pág. 77.



igual manera a los iguales, en iguales circunstancias, pero deben tomarse en cuenta las diferencias que caracterizan a cada uno de los sujetos tributarios en el lugar, el tiempo y el modo en que han de aplicarse los tributos para determinar si concurren las mismas circunstancias, pues de lo contrario, pueden y deben establecerse diversas categorías impositivas.

Se trata de que en las mismas condiciones se impongan los mismos gravámenes a los contribuyentes, pero ello no significa que los legisladores carezcan de la facultad de establecer categorías entre ellos, siempre que tal diferencia se apoye en una base razonable y responda a las finalidades económicas del Estado. Este principio cobra efectividad cuando se crean impuestos, que son estructurados de forma tal, que permiten fácilmente evidencias que a mayor capacidad contributiva, mayor debe ser su incidencia en el contribuyente, pretendiéndose con ello que el sacrificio sea igualitario entre aquellos obligados al pago del tributo. De ahí que un sistema tributario justo y equitativo no sólo debe tomar en cuenta las aptitudes personales de los sujetos pasivos de un impuesto, sino también diversidades individuales que bien pueden ser determinadas en función de la capacidad económica personal de cada contribuyente, especialmente en aquellos casos de impuestos que toman como base imponible el patrimonio de una persona.

En este último evento, el legislador debe contemplar en una ley por la cual se establezca un impuesto, que siempre debe regularse la posibilidad de una cierta depuración de la base imponible, con el objeto de que pueda determinarse

fehacientemente la aptitud efectiva y no ficticia del contribuyente respecto de la carga impositiva que se le impone. “El criterio jurisprudencial antes esbozado, encuentra sustento, entre otros casos, en la sentencia de 28 de septiembre de 1995 dictada en el expediente 167-95, criterios que sean sustentado en sentencia de fecha 15 de diciembre de 2003, expedientes acumulados 1766-2001 y 181-2002”³¹

En conclusión se establece: Según el Artículo 135 inciso d) de la Constitución Política de la República de Guatemala, todos los habitantes estamos obligados a contribuir para el sostenimiento de las necesidades del Estado, por medio del pago de los impuestos, siempre y cuando los mismos se realicen de acuerdo a la capacidad contributiva o de pago. También es evidente que el pago de tributos que se realiza no es igual en cuanto a la cantidad, toda vez que es de acuerdo a la capacidad económica de cada contribuyente pero sí es igual en cuanto a la forma y el tiempo para todos, y las consecuencias para el que no lo hace, es igual para aquel contribuyente que paga menos como para aquel contribuyente que paga más.

1.9.4. Principio de justicia y equidad

Este principio radica en que todas las personas tienen la obligación de contribuir al sostenimiento del Estado, en proporción a su capacidad, esto quiere decir, tomando en cuenta sus ingresos dentro de un régimen de legalidad y de justicia. Al mencionar justicia nos referimos a dar a cada quien lo suyo, y al hablar de equidad nos referimos a

³¹ Corte de Constitucionalidad de Guatemala, **Ob. Cit.** Pág. 34.



que esos impuestos deben ser proporcionales.

El Artículo 239 de la Constitución Política de la República establece que los impuestos, arbitrios y contribuciones se decreten de acuerdo a la equidad y la justicia. Este principio también tiene íntima relación con el Artículo 135 inciso d) de la Constitución Política de la República de Guatemala, al indicar que son deberes de los guatemaltecos contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley.

Es importante resaltar que existen diferentes categorías de contribuyentes y que cada uno debe de contribuir con sus impuestos, atendiendo a los ingresos que perciba y de esa cuenta así será en proporción el pago de los tributos que le corresponda, así como el progreso que tenga en los mismos. En conclusión, el principio de justicia y equidad busca que sea congruente con las oportunidades y responsabilidades de cada ciudadano.

Fernando Pérez Royo, señala que: "Se entiende por progresividad aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza. Los que tienen más contribuyen en proporción superior a los que tienen menos."³²

³² Pérez Royo, Ob. Cit. Pág. 39.



1.9.5. Principio de no confiscación

Este principio negativo, prohíbe que se establezcan tributos que absorban la mayor parte o totalidad de los ingresos de los contribuyentes, o sea que el Estado no puede gravar los gastos en que hubiere incurrido el contribuyente para obtener ganancias.

El Artículo 243 de la Constitución Política de la República establece este principio, indicando que sólo podrán estar afectos al pago de impuestos, aquellas rentas netas, en las cuales ya se hayan deducido todos los gastos necesarios para su obtención.

Esto significa que al momento de decretar un impuesto, se deben de gravar sólo las utilidades obtenidas, y no el capital que se haya utilizado para obtener dichas utilidades, mientras el Artículo 41 constitucional, no se refiere al hecho generador sino a las multas confiscatorias, como consecuencia del incumplimiento de la obligación tributaria.

Juan Manuel Queralt nos proporciona la siguiente definición: "El tributo constituye un instituto jurídico que, por mandato constitucional y por exigencia dogmática, está basado en la capacidad económica de quien es llamado a satisfacerlo. En la confiscación, por el contrario, los principios que la sustentan son distintos."³³

El principio de no confiscación, también está relacionado con la imposición de multas que se imponen a los contribuyentes que incurren en infracciones tributarias, pues en

³³Queralt, Ob. Cit. Pág. 234.



ningún caso dichas multas deben ser mayores al monto del impuesto dejado de pagar.

La Constitución Política de la República garantiza la propiedad privada como un derecho inherente a la persona humana, y como consecuencia en el Artículo 41 de la misma ley, en forma directa preceptúa lo siguiente: Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del tributo omitido.

La Corte de Constitucionalidad estableció: "Esta Corte estima que efectivamente, la Constitución Política de la República protege la propiedad privada como un Derecho inherente al ser humano, garantiza su libre uso y disposición y prohíbe la confiscación de bienes, así como las multas e impuestos confiscatorios, por ello es indudable que la tributación no puede alcanzar tal magnitud que por vía indirecta anule esas garantías, sin embargo, la oportunidad, el monto y la clase de impuesto a imponer por el poder estatal es circunstancial, por tanto, debe apreciarse de acuerdo al momento, al lugar y a las finalidades económico-sociales que se pretendan con cada tributo. El hecho de que el cálculo se haga sobre el ingreso bruto, sin deducir previamente los gastos, no lleva implícito que tal tributo tenga el carácter de confiscatorio. En los tributos no es indispensable la existencia de deducciones, el mismo hecho de creación de las mismas está en manos del Congreso, según lo establece el Artículo 239 y su sola inexistencia no implica necesariamente que el tributo sea confiscatorio o exceda la capacidad de pago de los contribuyentes".³⁴

³⁴ Corte de Constitucionalidad de Guatemala, *Gaceta* 39, expedientes 42-91, 43-91 y 52-91, Pág. 45.



Creo que si en algún momento existiere un supuesto de confiscación y se afecte el derecho de propiedad de alguna persona, este precepto sería tachado de inconstitucional, pues de ninguna manera puede afectarse la regla de la capacidad económica de cada contribuyente, la cual hemos tratado con anterioridad, toda vez que priva al sujeto pasivo gozar de sus rentas y propiedades a que tiene derecho, pues la Constitución Política de la República de Guatemala así lo establece.

Como ejemplo se puede analizar el siguiente caso: Si una persona gana Q.2,000.00 quetzales al mes y se le impone una multa de Q.1,400.00 por haber incurrido en alguna infracción tributaria, se le priva de los derechos de vivienda, salud, alimentación, educación, recreación etc., pues esa multa se convierte en confiscatoria, tomando en cuenta que dicha multa no puede eliminar otras garantías fundamentales y esenciales que la persona necesita para su diario vivir, lo cual también influye en el núcleo familiar del mismo.

1.9.6. Principio de no doble o múltiple tributación

Este principio de naturaleza negativa, establece que el Estado debe de velar para que un mismo hecho generador de un tributo no sea gravado dos o más veces, así también velar para que un ente impositivo no establezca dos o más gravámenes sobre un mismo hecho generador, así lo refiere el Artículo 243 de la Constitución Política de la República, específicamente en el segundo párrafo al señalar: Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación,

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

Para dar una definición sobre este principio, el tratadista Juan Luqui lo describe de la siguiente manera: “Habrá que tener en cuenta que la doble o múltiple tributación se tipifica cuando un mismo contribuyente está sometido al pago de más de un impuesto, de igual naturaleza, por el mismo hecho generador, por idéntico período, aplicando por más de un ente político, que tenga el correspondiente poder originario para crearlos”.³⁵

El Licenciado Ernesto Flores Zavala nos proporciona la siguiente definición: “La doble imposición se presenta cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos, ya los establezca una misma entidad, o bien porque concurren en esa fuente dos o más entidades diversas”.³⁶

La Corte de Constitucionalidad ha sentado doctrina legal, en la acción de inconstitucionalidad de la Ley de Racionalización de los Impuestos al Consumo de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cerveza y otras Bebidas, misma que fue planteada por considerarse que viola la prohibición de doble o múltiple tributación y la obligación de su eliminación progresiva, ha reconocido que la duplicidad de todos los elementos de un hecho generador ya existente provoca doble tributación. Lo anterior consta en el

³⁵Luqui, Juan Carlos, *La obligación tributaria*. Pág. 166.

³⁶Flores Zavala, Ernesto, *Introducción al derecho tributario*. Pág. 48.



expediente 829-98 de la Corte de Constitucionalidad, el cual acordó lo siguiente: “El Artículo 243 constitucional prohíbe la doble o múltiple tributación.

No obstante contempla como excepción aquellos casos en que este hecho tributario provenga de leyes preexistentes al momento de ser promulgada la Constitución Política de la República, admitiendo su coexistencia con la Ley Fundamental, pero, al mismo tiempo, impone al Estado la obligación de ir eliminando tales casos excepcionales en forma progresiva para no dañar al fisco. Esta forma progresiva permite dos acciones: La primera, la eliminación definitiva de uno de los impuestos coexistentes y la segunda, la modificación de esos tributos haciéndolos menos gravosos. Es obvio, por lo tanto, que no es admisible hacer más gravoso un impuesto, porque ese incremento no tendería a su eliminación progresiva sino que, por el contrario, agravaría la carga tributaria y constituiría un claro incumplimiento de la citada obligación del Estado.

Con apoyo en la norma constitucional precitada (Artículo 243) se examina si esos dos gravámenes fiscales afectan o no a un mismo hecho generador, atribuible a un mismo sujeto pasivo, aplicado por un mismo ente con poder tributario. Sin embargo, para que el Tribunal pueda pronunciarse habrá que establecer si existe coincidencia en los sujetos pasivos de ambos impuestos y si el fenómeno denunciado se da por el mismo evento o período de imposición.

Respecto del primer extremo debe comprobarse quién es el sujeto pasivo o contribuyente conforme a lo que estatuye la Ley cuestionada, se establece que



asimismo se cumple el presupuesto que sobre la misma identidad en los obligados principales de la prestación fiscal exige el Artículo 243 de la Constitución Política de la República para que se conforme la superposición tributaria que se denuncia.

Por último, queda pendiente determinar si los gravámenes fiscales afectan un mismo evento o recaen en un mismo período de imposición, último elemento para configurar el supuesto vicio de inconstitucionalidad.

Al cotejar se aprecia que el impuesto se hizo más gravoso, ya que los tipos impositivos fueron aumentados en un porcentaje, con lo cual se vulnera el último párrafo del Artículo 243 constitucional que impone al Estado la obligación de eliminar progresivamente la doble tributación, a cuyos efectos, conforme se expresa en esta sentencia, únicamente se admitiría una eliminación definitiva del impuesto, o bien, una reducción de las tasas impositivas, pero nunca un incremento, con el que, lejos de tender a su eliminación paulatina, tendería al afianzamiento y agravación de la superposición tributaria. Por consiguiente, al contravenir el mencionado precepto la citada norma constitucional, debe hacerse la declaratoria que en derecho corresponde.

Como ya se explicó anteriormente la doble tributación se presenta cuando una misma fuente es gravada dos o más veces, por lo que según lo prescrito en la Constitución Política de la República de Guatemala, no se debe permitir la doble o múltiple tributación, y creo que al aplicar la ley adecuadamente se puede legislar de una mejor forma la aprobación o modificación de las normas tributarias, pues en caso contrario el

contribuyente está en el derecho de acudir a una acción de inconstitucionalidad, pues existen varios fallos emitidos por la Honorable Corte de Constitucionalidad en los cuales se evidencia la violación del principio de la no doble o múltiple tributación.

1.9.7. Principio de irretroactividad de la ley tributaria

Este principio se basa en que el derecho tributario no tiene efecto retroactivo, esto quiere decir que no se puede aplicar dentro del ámbito temporal hacia atrás una ley a un hecho que ocurrió cuando ésta no era vigente.

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

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

Creo que lo que establece el artículo anterior es una excepción al principio de retroactividad que se está tratando, con la salvedad que este es aplicable únicamente a las infracciones y sanciones en que incurra un contribuyente, por lo que en cierta forma y en casos específicos como por ejemplo dentro del derecho penal tributario, se aplica

el principio de in dubio pro contribuyente, el cual consiste en que puede aplicarse en forma retroactiva las normas que supriman infracciones, o bien establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves que favorezca al infractor, sin afectar como lo menciona el Artículo 66 del Código Tributario, resoluciones o sentencias firmes.

Para finalizar, a continuación citaré la sentencia emitida por la Honorable Corte de Constitucionalidad y que hace alusión al término retroactividad, la cual establece:

“La regla general es que la ley es de aplicación inmediata y que rige para el futuro a partir de su promulgación; que se aplica en el presente, que no puede ser aplicada al pasado y que rige los efectos posteriores a su vigencia, aunque deriven de hechos anteriores a ella. La retroactividad consiste en la traslación de la aplicación de una norma jurídica creada en un determinado momento, a uno anterior al de su creación, por lo que se contemplan ciertas situaciones fácticas pretéritas que estaban reguladas por normas vigentes al tiempo de su realización. Existe cuando la nueva disposición legal vuelve al pasado apreciar condiciones de legalidad de un acto, o para modificar los efectos de un derecho plenamente realizado.”³⁷

³⁷Corte de Constitucionalidad de Guatemala, **Gaceta No. 36, Expediente No. 36-95**, Pág. 203.

CAPÍTULO II



2. Aspectos fundamentales de tránsito

2.1 Definiciones de vehículo

Debe hacerse una distinción entre vehículo y automotor. La palabra vehículo, es el sustantivo genérico de cualquier sistema de propulsión autónoma, capaz de transportar carga. Es lo que sirve para conducir o transmitir fácilmente una cosa material.

“Automóvil: adj. Que se mueve por sí mismo. s.m. Vehículo con ruedas provisto de un motor destinado al transporte de un número reducido de personas (se abrevia auto). En América Central, Colombia, México, Perú, Puerto Rico y Venezuela, carro; España y México. coche.”³⁸

“Automotor, Adj. y s. Se dice de un vehículo capaz de desplazarse por sus propios medios. Adj. y s. Se dice de un tren con motor compuesto de vehículos enganchados entre ellos formando una unidad”³⁹

Al mencionar un automotor se rige por su disciplina gramatical el prefijo auto y sufijo motor concretamente en aparato que sirve y funciona sin intervención ajena, de

³⁸Diccionario. El pequeño Larousse ilustrado, Pág. 122

³⁹Ob. Cit. Pág. 122



propulsión combustible; lo cual deriva de su especificación y comparte su expresión gramatical en la palabra automóvil, que constituye el objeto que se mueve por sí mismo, destinado al transporte de personas.

Según lo regulado en el Artículo 18 de la Ley de Tránsito Decreto 132-96: “por vehículo se entiende, medio de transporte terrestre o acuático que circule permanente u ocasionalmente por la vía pública, sea para el transporte terrestre o, sea para el transporte de personas o carga o bien los destinados a actividades especiales...”

Asimismo, la Ley y Reglamento del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, hace la clasificación de los tipos de vehículos terrestres en su Artículo tres, haciendo énfasis en las funciones que prestan, siendo éstos:

- a) Particulares;
- b) de alquiler;
- c) comerciales;
- d) de transporte urbano de personas;
- e) de transporte extraurbano de personas y/o carga;
- f) para uso agrícola;
- g) para uso industrial;
- h) para uso de construcción;
- i) Motocicletas;
- j) Bicicletas;



- k) remolques de uso recreativo sin motor;
- l) semi-remolque para el transporte sin motor;
- m) remolques para el transporte sin motor.

El tratado centroamericano sobre recuperación y devolución de vehículos hurtados, robados, apropiados, o retenidos ilícita o indebidamente que fue suscrito el 14 de diciembre de 1995, aprobado por Decreto número 12-98 del Congreso de la República de Guatemala, que se encuentra vigente, habiendo sido ratificado y publicado en el Diario de Centro América número 52 de fecha 12 de mayo del 1999, hace una distinción sobre la palabra vehículo en su Artículo uno, el cual preceptúa en su parte conducente lo siguiente: Para los propósitos del presente tratado se entiende por vehículo cualquier automóvil, camión autobús, motocicleta, casa móvil, casa remolque, o cualquier otro medio de transporte mecanizado.

Enunciadas algunas distinciones legales sobre vehículo y automotor, se puede apreciar que cada precepto se ajusta a cada uno de los objetivos esenciales de cada Ley que se trate, y en cada uno de ellos, se encontrará que recae su apreciación y entendimiento, en que consiste en un medio de transporte de personas o de carga, como apreciamos en una forma particular entendiéndose como: vehículo automotor, todo aquel bien mueble, integrado y reconocido como medio de transporte, susceptible de trasladarse fácilmente por sí mismo de un lugar a otro, mediante la manipulación de una persona que cuenta con los dispositivos mecánicos para accionar su propulsión y realizar su desplazamiento. La presente investigación se refiere a este tipo de vehículo.



2.2 Clasificación legal de vehículo

El Reglamento de Tránsito Acuerdo Gubernativo número 273-98, en el título II, capítulo I, estipula la siguiente clasificación:

2.2.1 Clasificación por uso

- a) Particulares;
- b) Mercantiles y comerciales;
- c) Oficiales;
- d) Cuerpo diplomático, organismos, misiones y funcionarios internacionales;
- e) De emergencia; y,
- f) De aprendizaje.

2.2.2 Clasificación por peso

Ligeros de hasta 3.5 toneladas métricas de peso bruto máximo:

- a) Bicicletas.
- b) Moto bicicletas.
- c) Motocicletas.
- d) Automóviles



- e) Paneles.
- f) Pick-ups.
- g) Microbuses y.
- h) Automóviles, paneles y pick-ups con remolque.

Pesados, con más de 3.5 toneladas métricas de peso bruto máximo:

- a) Autobuses;
- b) Camiones;
- c) Remolcadores o cabezales y;
- d) Camiones con remolque.

Especiales, con pesos y dimensiones de autorización especial:

- a) Vehículos agrícolas; y,
- b) Vehículos especiales móviles con o sin grúa.

2.3. Definiciones de tránsito vehicular

El diccionario de la lengua española define el tránsito como la acción de transitar, el paso o sitio por donde se pasa de un lugar a otro o el paso, movimiento, circulación de gente y vehículos por calles, carreteras, etcétera. También define tránsito como paso, tránsito rodado y tráfico de vehículos. El tránsito mixto es el conjunto de vehículos de



todo tipo circulando en un espacio común.

Por otra parte el diccionario jurídico define el concepto de tránsito como: “El paso o traslado a través de vías o lugares públicos o bien como la circulación por calles o caminos”.⁴⁰

Por su parte el Artículo uno de la Ley de Tránsito específica que para efectos de lo dispuesto por la presente ley, por tránsito debe entenderse todas aquellas actividades relacionadas con la regulación, control, ordenamiento y administración de la circulación terrestre y acuática de las personas y vehículos, sus conductores y pasajeros, estacionamiento de vehículos, señalización, semaforización, uso de vías públicas, educación vial y actividades de policía, relacionadas con el tránsito en las vías públicas.

Las disposiciones de esta ley se aplican a toda persona y vehículo que se encuentre en el territorio nacional; sólo se exceptúa lo establecido en convenios y tratados internacionales ratificados por el Estado de Guatemala.

El Artículo dos de la citada ley dice que la vía pública se integra por las carreteras, caminos, calles y avenidas, calzadas, viaductos y sus respectivas áreas de derecho de vía, aceras, puentes, pasarelas, y los ríos y lagos navegables, mar territorial, demás vías acuáticas, cuyo destino obvio y natural sea la circulación de personas y vehículos, y que conforme las normas civiles que rigen la propiedad de los bienes del poder

⁴⁰Ossorio, Manuel, **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**, Pág. 160.

público están destinadas al uso común. Cabe resaltar aquí, que según la ley las personas tienen el derecho de vía o sea prioridad ante los vehículos para circular en las vías públicas, terrestres y acuáticas, siempre que lo hagan en las zonas de seguridad y ejerciten su derecho por el lugar, en la oportunidad, forma y modo que normen los reglamentos.

Asimismo, se entiende por vehículo cualquier medio de transporte terrestre o acuático, que circule permanentemente u ocasionalmente por la vía pública, sea para el transporte de personas o carga o bien los destinados a actividades especiales, así también la vía pública es el espacio público por donde circulan vehículos, peatones y animales.

En todo caso, la vía pública se utilizará única y exclusivamente para el tránsito y circulación de personas y vehículos, cuyos derechos se ejercerán conforme las disposiciones de la ley de tránsito y sus reglamentos. Los usuarios de la vía pública están obligados a comportarse en forma tal, que su conducta no entorpezca la circulación ni cause peligro, perjuicios o molestias a las personas o daños a los bienes.

2.4. Características del tránsito vehicular

Como ya quedó definido el tránsito vehicular es el conjunto de vehículos de todo tipo, circulando en un espacio común. En Guatemala, la cantidad de vehículos que circulan hoy en día, ya sobrepasaron el espacio común o sea la vía pública, debido a que contar

con vehículo ya no es un lujo como lo era en los años 80, ahora es una necesidad, debido a que acorta muchas distancias.

El exceso de vehículos en la ciudad capital de Guatemala, se debe a la concentración de población en la misma, lo que ocasiona los tan de moda congestionamientos viales o tránsito vehicular.

A continuación enumero algunas de las principales características del tránsito vehicular:

- a) El tránsito vehicular aumenta día a día, lo que ha ocasionado grandes congestionamientos de tránsito, principalmente en las horas pico.
- b) Se ha logrado una descentralización de funciones, al delegarse a cada municipalidad, que así lo solicite, la función del tránsito en su jurisdicción.
- c) No se han logrado grandes avances o resultados, con los actuales planes de circulación impuestos por la Municipalidad de Guatemala.
- d) La Municipalidad de Guatemala, ha logrado un gran beneficio económico, al hacerse cargo del tránsito vehicular en la ciudad capital.

2.5. Necesidad de regular el tránsito en todo el país

Debido al constante crecimiento del tránsito vehicular en toda la República de Guatemala, el caos vial que esto ha ocasionado y ante la indiferencia de algunas de las autoridades de tránsito, no se ha logrado solucionar este problema, pues pareciera que

experimentan más que solucionar el caos vial, cuando cambian vías de circulación, cierran cruces o desviaciones y no dejan retornos en algunos casos, lo que ha dado lugar a que se formen los grandes congestionamientos de dos y tres horas que día a día sufren los automovilistas, a esto hay que agregar que en algunos casos donde hay semáforos hay un agente de la Policía Municipal de Tránsito, entonces qué función tienen estos aparatos, sumándose a esta problemática también está el descontrol y abuso del transporte urbano y extraurbano.

2.6. Control gubernativo del transporte

“La función que le compete al Estado en el control y orientación del sistema de tránsito es básica e importante, para que éste cumpla adecuadamente su función de desarrollo en Guatemala, las medidas apropiadas de orden legal y administrativas que se tomen, contribuyen a facilitar su desenvolvimiento y evitan así los congestionamientos viales, tan de moda en la época actual, que elevan los gastos y ocasionan pérdidas de tiempo.”⁴¹

Para un mejor desarrollo del tránsito vehicular, urge un estudio a conciencia de toda la legislación actual y relacionada a este sector, tanto a nivel urbano como rural, para superar los obstáculos legales que le restan movilidad y fluidez a la función de tránsito, poniendo en práctica lo establecido en los Artículos ocho y nueve de la Ley de Tránsito, específicamente en la delegación de la función de tránsito por parte de las

⁴¹ Calderón Morales, Hugo Haroldo, **Derecho administrativo II**, Pág. 35



municipalidades y seguir adelante con la descentralización del tránsito vehicular, lo que conducirá al desarrollo del municipio que ejerza tal función así como para todo el país.

Esquema del transporte actual y la visión a corto, mediano y largo plazo como consecuencia del crecimiento de las zonas urbanas, la concentración de población y actividades económicas, se visualiza que en el futuro se incremente la demanda del transporte particular y los servicios del transporte colectivo y que el promedio de distancia de los viajes se extienda.

Por ello las perspectivas futuras del transporte particular, el colectivo urbano y extraurbano, se presentan con mayor gravedad. si se permite que continúen las tendencias actuales, lo cual hace urgente un cambio en el modelo y forma de operación, así como de las políticas y reglamentación que rijan los mismos.

Los problemas del transporte particular y del colectivo se han ido agudizando, lo que dio lugar a que en febrero del 2000, la Municipalidad de Guatemala, convocará nuevamente la reactivación de la instancia Multisectorial para analizar el problema del transporte, con una mesa de diálogo en donde participaron las Universidades del país, el Gobierno Central, la Municipalidad de Guatemala, los Empresarios del Transporte, el Congreso de la República y representantes de los sectores de usuarios y de la sociedad civil.



CAPÍTULO III

3. La legislación tributaria sobre vehículos en Guatemala

3.1. La Superintendencia de Administración Tributaria

Como consideración preliminar al tratar el tema del Registro Fiscal de Vehículos, se estudio a la Superintendencia de Administración Tributaria, por ser el órgano administrativo del que depende el Registro Fiscal de Vehículos.

Definición de la Superintendencia de Administración Tributaria

Es una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, con las atribuciones y funciones que le asigna su ley orgánica, pudiéndose abreviar su nombre a SAT.

Este órgano administrativo fue creado por el Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Competencia de la Superintendencia de Administración Tributaria, el licenciado Hugo Calderón nos define la competencia como: "El conjunto de facultades que un agente puede legítimamente ejercer, da así la medida de las actividades que de acuerdo al ordenamiento jurídico corresponden a cada órgano administrativo."⁴²

⁴² Calderón Morales, Hugo Haroldo, *Ob. Cit.* Pág. 96



El Artículo tres de la ley citada, nos indica que el objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria es: Ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes:

- a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades.
- b) Administrar el sistema aduanero de la República de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, y ejercer las funciones de control de naturaleza para tributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero.
- c) Establecer mecanismos de verificación de precios, origen de mercancías y denominación arancelaria, a efecto de evitar la sobrefacturación y lograr la correcta y oportuna tributación. Tales mecanismos podrán incluir, pero no limitarse, a la contratación de empresas internacionales de verificación y supervisión, contratación de servicios internacionales de información de precios y otros servicios afines o complementarios.
- d) Organizar y administrar el sistema de recaudación cobro, fiscalización y control de



los tributos a su cargo.

- e) Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde sus recargos y multas.
- f) Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras.
- g) Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos de presunción de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y de contrabando en el ramo aduanero.
- h) Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- i) Realizar con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos. Para el ejercicio de estas facultades contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado.



- j) Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria.

- k) Asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria, y proponer por conducto del Organismo Ejecutivo las medidas legales necesarias para el cumplimiento de sus fines.

- l) Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias, cuando la ley así lo disponga. Asimismo evaluar periódicamente y proponer, por conducto del Organismo Ejecutivo, las modificaciones legales pertinentes a las exenciones y los beneficios vigentes.

- m) Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas y entidades del sector privado, para realizar los estudios necesarios para poder aplicar con equidad las normas tributarias.

- n) Promover la celebración de tratados y convenios internacionales para el intercambio de información y colaboración en materia aduanera y tributaria, cumpliendo siempre con lo establecido en el Artículo 44 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

- o) Planificar, formular, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la



administración tributaria.

- p) Administrar sus recursos humanos, materiales y financieros, con arreglo a esta ley y a sus reglamentos internos.
- q) Todas aquellas que se vinculen con la administración tributaria y los ingresos tributarios.

“La Superintendencia de Administración Tributaria, fue creada por la necesidad de reformar la administración tributaria, para que se recauden con efectividad los ingresos que el Estado requiere para cumplir con sus obligaciones constitucionales, tomando medidas que permitan incrementar la carga tributaria del país”.⁴³

El Registro Fiscal de Vehículos que por disposición legal quedó a cargo de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT, también tiene una función de recaudación tributaria, y su objeto es llevar el registro de todo vehículo que circule en el territorio nacional velando por el cumplimiento del pago del impuesto de circulación de vehículos. Considero con base en lo expuesto, que un registro fiscal de vehículos adscrito a la SAT, no es competente para emitir un título de propiedad como lo es el certificado de propiedad de vehículos, puesto que de conformidad con la ley la Superintendencia de Administración Tributaria es competente para la administración y control tributario y aduanero.

⁴³Ruano Cardona, Carlos Alberto. **Certeza y seguridad jurídica de los certificados de propiedad de vehículos**. Pág. 40.



En ningún inciso del Artículo antes citado, se puede encontrar la regulación legal que establezca que la Superintendencia de Administración Tributaria pueda emitir certificados de propiedad de vehículos o que tiene por objeto la inscripción, anotación y cancelación de los actos relativos al dominio y, demás derechos reales sobre bienes muebles identificables. Por lo que seguiré con mi estudio analizando hasta encontrar el fundamento legal o que no existe fundamento para que este órgano administrativo realice este acto.

Jerarquía administrativa en la Superintendencia de Administración Tributaria

De acuerdo al Artículo seis de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, las autoridades superiores son:

1. **El Directorio.** Es el órgano de dirección superior de la Superintendencia de Administración Tributaria, SAT, le corresponde dirigir la política de la administración tributaria y velar por el buen funcionamiento y la gestión institucional de la SAT.
2. **El Superintendente.** El Artículo 22 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, SAT, establece que el superintendente de la administración tributaria, es la autoridad administrativa superior y el funcionario ejecutivo de mayor nivel jerárquico de la SAT, tiene a su cargo la administración y dirección general de la SAT, sin perjuicio de la competencia y atribuciones que corresponden al Directorio.



3. **Los Intendentes.** El Artículo 30 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, establece que las intendencias se estructurarán y organizan bajo criterios de eficiencia, eficacia y descentralización conforme a las competencias, funciones y atribuciones que el reglamento interno de la Superintendencia de Administración Tributaria asigne a cada una de ellas.

3.2. El Registro Fiscal de Vehículos

3.2.1. Definición de Registro Fiscal de Vehículos

El Artículo 22 de la Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, establece que: Se crea el Registro Fiscal de Vehículos que estará a cargo de la Dirección General de Rentas Internas (actualmente está a cargo de la Superintendencia de Administración Tributaria), con el objeto de llevar registro de todo vehículo que circule, surque o navegue en el territorio nacional y ejercer los controles que sean necesarios velando por el cumplimiento del pago del impuesto de circulación de vehículos por los obligados a hacerlo. El registro, proporcionará a la Dirección General de la Policía Nacional, la información necesaria para que esta elabore su propio registro.

El Artículo 24 de la Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos dice: El Registro Fiscal de Vehículos a cargo de la



Superintendencia de Administración Tributaria o de la Institución designada para el efecto, hará la inscripción y ejercerá el control de los vehículos, tomando como base los datos consignados en los documentos respectivos.

3.2.2. Forma de creación del Registro Fiscal de Vehículos

Este registro fue creado por el Decreto número 39-99 del Congreso de la República de Guatemala, el cual lo regula en el Artículo cuatro: Se reforma el artículo 24 del Decreto número 70-94 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, el cual queda así: Artículo 24. El Registro Fiscal de Vehículos, a cargo de la Superintendencia de Administración Tributaria o de la Institución designada para el efecto, hará la inscripción y ejercerá el control de los vehículos, tomando como base los datos consignados en los siguientes documentos:

1. La póliza de importación...
2. El certificado de fabricación, para los vehículos producidos en la República.
3. El certificado de propiedad de vehículos... Para el caso de los vehículos que ya estén en circulación, se tomarán como base la tarjeta de circulación y el título de propiedad.
4. La factura, escritura pública o declaración jurada...

Anteriormente estaba a cargo de la Dirección General de Rentas Internas, y en la actualidad a cargo de la Superintendencia de Administración Tributaria, SAT. El

Artículo 49 del Decreto número 1-98, y el Artículo cuatro del Decreto número 70-94 reformado por el Decreto número 39-99 del Congreso de la República de Guatemala.

Del contenido del decreto citado, se desprende que a partir del 23 de noviembre de 1999 todas las transferencias de dominio celebrados después de esa fecha se deben documentar necesariamente por medio del certificado de propiedad de vehículos, documento que debe ser emitido por el Registro Fiscal de Vehículos para que tenga validez jurídica. El Registro Fiscal de Vehículos no inscribe trasferencias de dominio a través de una escritura pública, y si se lleva a cabo la escritura pública, siempre es necesario llenar el endoso del certificado de propiedad de vehículos para que sea inscrita en tal registro.

3.2.3. Funciones y atribuciones del Registro Fiscal de Vehículos

El Artículo 23 de la Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, establece, que: El Registro Fiscal de Vehículos, tendrá las siguientes funciones y atribuciones:

1. Inscribir cuando corresponda, todos los vehículos que se desplacen sobre medio terrestre en el territorio nacional, que sean sujetos de la aplicación de esta ley.
2. Mantener actualizado el registro y control de vehículos con los datos que describen sus características, de conformidad con el sistema correspondiente.
3. Hacer las verificaciones e inspecciones necesarias para la determinación precisa de

los datos consignados por los propietarios de los vehículos sin costo adicional al usuario.

4. En el caso de los departamentos, la Dirección General de Rentas Internas, creará y apoyará el Registro Fiscal de Vehículos, en cada una de las cabeceras departamentales. Pudiendo los contribuyentes cancelar el impuesto de circulación respectivo en dichas dependencias.”

Es necesario anotar que la creación de este registro no contempla el otorgamiento de las siguientes competencias administrativas, que a pesar de no estar contempladas en ninguna norma legal se están dando en la práctica:

- Facultad de inscribir contratos relativos al dominio.
- Facultad de anotar actos relativos al dominio.
- Facultad de cancelar los actos relativos al dominio.
- Facultad de cancelar contratos relativos al dominio.

Documentos con los que se puede inscribir en el Registro Fiscal de Vehículos: ⁴⁴

1. Póliza de importación, cuando los vehículos provengan del extranjero.
2. Certificado de fabricación si son producidos en la República.
3. El certificado de propiedad de vehículos que será emitido por la Superintendencia de Administración Tributaria, con base en la póliza de importación de todo vehículo

⁴⁴ Martínez Arellano, Michelle Janette. **Ob. Cit.**; Pág. 41.



nuevo o usado. Si los vehículos ya están en circulación, se tomará como base la tarjeta de circulación y el título de propiedad.

4. La factura, escritura pública o declaración jurada, que acredite todas las características y el valor de los vehículos, el lugar y la persona individual o jurídica de la cual se adquirió, cuando el mismo ya esté importado en el país y se carezca de otro medio para comprobar su propiedad.

El superior jerárquico del Registro Fiscal de Vehículos, es el Director.

Esquema administrativo en el Registro Fiscal de Vehículos, la estructura administrativa bajo la cual se rige la jerarquía de dicho registro es la siguiente:

- El Directorio.
- El Superintendente de la SAT.
- Gerencia General de Gestión de Recursos.
- Gerencia de Seguridad Institucional.
- Gerente del Registro Fiscal de Vehículos.





CAPÍTULO IV

4. La necesidad de reformar el Decreto número 70-94 del Congreso de la República de Guatemala en lo relativo al impuesto de circulación de vehículos terrestres sobre la base imponible y sus respectivas reformas.

La circulación de vehículos en territorio, espacio aéreo y aguas nacionales genera un impuesto que deben pagar los propietarios de los mismos, cuyos fondos en buena parte tienen como destino las municipalidades del país, lo que está regido por la Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, Decreto número 70-94.

El impuesto debe ser pagado por todos los vehículos terrestres (automóviles, microbuses, autobuses, camiones, motocicletas, etc.), aéreos (aviones, avionetas, helicópteros y otros) y los marítimos (lanchas, botes, veleros, barcos, etc.).

En este caso, nos referiremos específicamente a los vehículos terrestres, que son la mayoría, cuya base imponible fue modificada por el Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala. Esta reforma indica que la base imponible aplicable a los vehículos de la serie particular se establece sobre el valor de los mismos y para la determinación del impuesto se aplicarán los siguientes tipos impositivos o tasas:



Modelo del vehículo	Tipo impositivo
Del año en curso o del año siguiente.....	2%
De un año un día a dos años.....	1.8%
De dos años un día a tres años.....	1.6%
De tres años un día a cuatro años.....	1.4%
De cuatro años un día a cinco años.....	1.2%
De cinco años un día a seis años.....	1.0%
De seis años un día a siete años	0.8%
De siete años un día a ocho años.....	0.6%
De ocho años un día a nueve años.....	0.4%
De nueve años un día y más años.....	0.2%

En cuanto al valor del vehículo, éste se determina en tablas de valores imponible, elaboradas, autorizadas y publicadas anualmente por la Superintendencia de Administración Tributaria. Además, el impuesto en ningún caso será menor a Q.220.00

Los vehículos de alquiler y pick ups hasta de una tonelada, camionetas de reparto hasta de una tonelada, ambulancias y carros fúnebres, pagan un impuesto de Q.300.00 mientras que los vehículos de transporte de valores o pasajeros y remolque, pagan montos específicos, según el tonelaje, la capacidad de los mismos y la cantidad de ruedas que posean.



Están exentos del pago de este impuesto los Organismos del Estado, el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, la Universidad de San Carlos de Guatemala, Misiones Diplomáticas (vehículos que usan placas con las siglas CD), Misiones Consulares (vehículos que usan placas con las siglas CC), Bomberos Voluntarios y Municipales, los proyectos y programas de cooperación internacional (vehículos que usan placas con siglas MI), personas que se encuentran minusválidas a consecuencia de lesiones de guerra, así como todos los vehículos (incluyendo los de universidades y entidades descentralizadas y autónomas) que usan placas de la serie oficial (sigla O). También están exentos los propietarios de bicicletas, triciclos sin motor, carretillas de mano, carretas de tracción animal y botes de remo.

Pago del impuesto:

El impuesto a la circulación de vehículos se pagará una vez al año durante el periodo comprendido del uno de enero al 31 de julio de cada año y en ningún caso se podrá fraccionar. Por el pago extemporáneo se aplicará una sanción del 100%, pero si se paga sin ser requerido, la multa será rebajada un 75%.

El pago de este impuesto puede hacerse en cualquiera de los bancos del sistema nacional, siempre que el contribuyente demuestre estar solvente de infracciones de tránsito.



4.1. Obligación tributaria

4.1.1. Definición

Para Héctor B. Villegas, es “el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo y un sujeto pasivo que está obligado a la prestación.”⁴⁵

Dino Jarach la define como: “vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de normas reguladoras de las obligaciones tributarias que permiten al fisco como sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, por parte de un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación.”⁴⁶

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

⁴⁵Villegas, Ob. Cit. Pág. 246.

⁴⁶Jarach, Ob. Cit. Pág. 48.

En base en lo anterior podemos decir una vez realizado el hecho generador, surge la relación tributaria u obligación tributaria, por lo tanto existe un sujeto activo y un sujeto pasivo que obliga a este último a cumplir frente al sujeto activo el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Es importante recalcar que el Código Tributario utiliza los conceptos **relación tributaria** y **obligación tributaria** como sinónimos, sin embargo es importante señalar que el concepto obligación tributaria va inmerso en el de relación jurídico tributaria, y deben ser considerados como dos temas diferentes.

Jorge Mario Castillo, citando a Margain señala: "La persona al dedicarse a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, de inmediato, entre la persona y el Estado, surgen relaciones de carácter tributario. Esas relaciones imponen obligaciones a las dos partes, aunque una de ellas, la persona, nunca llegue a coincidir con la situación prevista en la ley para que nazca la obligación tributaria."⁴⁷

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

⁴⁷Castillo González, Jorge Mario, **Constitución Política de la República de Guatemala**, Pág. 439.



4.2. Característica de la relación jurídica tributaria

Existen varias clasificaciones, razón por la cual integro la siguiente:

4.2.1. La relación jurídica tributaria se da entre personas.

Porque se crea entre el Estado (el fisco) y un sujeto pasivo (contribuyente). Nunca se podrá establecer una relación jurídica tributaria entre cosas.

4.2.2. Tiene su fuente en la ley

Significa que todos los derechos y obligaciones provenientes de la relación jurídica tributaria, tienen que estar preestablecidos en la ley. Lo anterior está plasmado en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual indica:

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.



4.2.3. Es de carácter principal y central

La relación jurídica tributaria es principal, no es accesoria, ni depende su existencia de otras obligaciones. Albert Hensel, proporciona una definición de la relación jurídica tributaria así: “Es la relación fundamental del derecho tributario, consiste en el vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley, de modo tal que ésta vendría a constituir el soplo vital de esa obligación de dar que es la obligación tributaria. Con ella coexisten otras obligaciones accesorias que, en ciertos casos, mantienen estrecha conexión con la relación obligatoria principal del derecho tributario material y, en otros, dependen de actos administrativos especiales, con lo cual se pone de manifiesto en su concepción la vinculación estrecha del derecho tributario obligacional abstracto con el derecho tributario administrativo.”⁴⁸

4.3. Elementos de la relación jurídica tributaria

La relación jurídica tributaria tiene los elementos siguientes:

⁴⁸Hensel, Albert, **Derecho tributario**, Pág. 71.



4.3.1. Sujeto activo

Se constituye como el ente que la ley confiere el derecho de recibir una prestación pecuniaria en el que se materializa el tributo.

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

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

El concepto de sujeto activo de la relación jurídico tributaria, es definido en forma amplia por Héctor B. Villegas así: "El Estado titular de la potestad tributaria, se transforma (ya en papel de fisco) en sujeto activo de la relación jurídico. El hecho de ser el mismo Estado titular de la potestad, en virtud de la cual pudo ser dictada la ley tributaria, es compatible con su situación jurídica de sujeto activo del vínculo iuris tributario que se traba con todos aquellos que asumen el papel de sujetos pasivos".⁴⁹

Derivado del concepto citado, se concluye que: El Estado a través de sus entidades públicas tiene la potestad por medio de una investidura jurídica la recaudación y fiscalización de los tributos de nuestro país.

⁴⁹Villegas, Ob. Cit. Pág. 254.



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

El Artículo uno del Decreto número 1-98 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, señala: Se crea la Superintendencia de Administración Tributaria, como una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna la presente ley. Gozará de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

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



4.3.2. Sujeto pasivo

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

El tratadista Héctor Villegas, citado por Carmen Díaz Dubón y Lizet Nájera Flores, menciona varias corrientes acerca del sujeto pasivo en la relación jurídica tributaria: “La corriente divide a los sujetos pasivos en dos grandes categorías, contribuyente: sujetos pasivos por deuda propia, subdividiendo a estos últimos en diversas especies, entre las cuales está la sustitución tributaria. La otra corriente considera que solo es sujeto pasivo el contribuyente o deudor, negando el carácter de sujetos pasivos a los restantes pagadores. Una tercera postura estima que únicamente revisten la calidad de sujetos pasivos el contribuyente y el sustituto”.⁵⁰

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

⁵⁰Díaz Dubón, **Ob. Cit.** Pág. 88.



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

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

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

Sin embargo, según el Artículo 22 de la citada norma legal, existen situaciones especiales en las cuales se establecen como responsables de cumplir ciertas obligaciones tributarias formales y materiales, a sujetos tributarios que sin tener personalidad jurídica, deben por disposición legal responder por el cumplimiento de las mismas, tales como: El fiduciario, el gestor, los copropietarios, los socios, el albacea, administrador o herederos.

Así también en el Artículo 25 establece la figura de responsable, que es la persona

obligada por cuenta ajena, que sin tener el carácter de contribuyente, debe por disposición de la ley, cumplir con las obligaciones atribuidas a éste.

El Código Tributario señala también como responsables a aquellos sujetos que deben pagar el tributo con los recursos que administran, perciben o disponen como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de bienes administrador o en liquidación, etc. (Artículo 26 Código Tributario).

Asimismo, el Artículo 27 señala como responsables con respecto a los anteriores, a los donatarios y los legatarios, señalando como responsables de sus antecesores a los nuevos adquirientes de bienes, patrimonios, empresas, y a las que se adquieran por fusión, transformación o absorción.

En conclusión haremos una clasificación del sujeto pasivo según lo señala el Código Tributario.

A. Contribuyentes:

a.1 Obligados por deuda propia

a.2 Solidarios

a.3 Situaciones especiales



Situaciones responsables:

1. Fideicomiso: El fiduciario
2. Contrato por participación: El Gestor
3. Copropiedad: Los copropietarios
4. Sociedades de hecho: Los socios
5. Sociedades irregulares: Los socios
6. Sucesiones indivisas: El albacea, Administrador o Herederos.

B. Responsables:

b.1 Obligado por cuenta ajena

b.2 Responsables por representación:

- Los padres, los tutores o los administradores de bienes de menores obligados y los representantes de los incapaces.
- Los representantes legales de las personas jurídicas.
- Los mandatarios respecto de los bienes que administren y dispongan.
- Los síndicos de quiebras y los depositarios de concurso de acreedores.

b.3 Solidarios:

- Los donatarios y legatarios
- Los adquirentes de bienes, derechos o patrimonios, así como de los Sucesores en el activo y pasivo de empresas propiedad de personas Individuales o jurídicas, o de entes colectivos con personalidad o sin ella.

- Las personas individuales o jurídicas que adquieran empresas por fusión, transformación o absorción, respecto de los tributos que adeuden los propietarios de las fusionadas, transformadas o absorbidas.

b.4 Agentes de retención o de percepción

4.3.3. Hecho generador

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

Según Jorge Mario Castillo, “El hecho imponible y hecho generador también se consideran diferentes. El hecho imponible es la hipótesis prevista en la ley tributaria. El hecho generador, es el hecho concreto, material, real, y que al realizarse coincidiendo con la hipótesis de la ley tributaria, genera la obligación tributaria. Así por ejemplo, en el impuesto sobre la renta, el hecho imponible es la percepción de una renta o ingreso, y el hecho generador de la obligación tributaria es que una persona determinada, realmente perciba una renta”.⁵¹

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

⁵¹Castillo González, Ob. Cít. Pág.440.

El hecho generador es definido por el tratadista Héctor B. Villegas de la siguiente forma: “Hipótesis legal condicionante tributaria, puede describir hechos o situaciones ajenos a toda actividad o gasto estatal (impuestos), o consistir en una actividad administrativa o jurisdiccional (tasas), o en un beneficio derivado de una actividad o gasto del Estado (contribuciones especiales). El acaecimiento de la hipótesis legal condicionante en el mundo fenoménico en forma empíricamente verificable, trae como principal consecuencia, la potencial obligación de una persona de pagar un tributo al fisco. La hipótesis legal condicionante tributaria, que estamos llamando hecho imponible, debe estar descrita por la norma en forma completa para permitir conocer con certeza cuáles hechos o situaciones engendran potenciales obligaciones tributarias sustanciales”.⁵²

Respecto a la referencia del hecho generador, la Honorable Corte de Constitucionalidad, señaló lo siguiente: “hecho generador es el supuesto abstracto previsto por la norma jurídica para configurar el tributo, y cuando este hecho hipotético se produce en la realidad, convirtiéndose en hecho concreto, surge la obligación tributaria. Este concepto doctrinario informa el derecho positivo guatemalteco, pues el Artículo 31 del Código Tributario señala: “Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Conforme a estos conceptos, todo hecho generador lleva implícito un elemento temporal, que hace relación al momento en que debe considerarse consumado el

⁵²Villegas, **Ob. Cit.** Pág. 272.

hecho previsto en la norma legal, lo que puede ocurrir mediante dos modalidades a saber: a) instantáneo, cuando se realiza en determinado momento y simultáneamente origina una obligación tributaria autónoma, que no puede repetirse y b) periódico, cuando se produce una serie de hechos globalmente considerados cuya integración se completa durante determinado período”⁵³

Es importante mencionar que el contribuyente tiene que cumplir con ciertas obligaciones tributarias que están establecidas en la ley, toda vez que derivado del incumplimiento de dichas obligaciones, la Administración Tributaria puede estar facultada a imponerle alguna sanción administrativa, multa e incluso iniciar algún juicio para garantizar que el sujeto pasivo cumpla con sus obligaciones, y para ello a continuación describiremos algunas de ellas:

Obligaciones del contribuyente, todo contribuyente debe de cumplir con dos tipos de obligaciones:

Obligaciones formales: Artículos 112 y 120 del Código Tributario.

Obligaciones tributarias: Artículo 14 del Código Tributario.

A continuación se describirán las principales obligaciones que tiene que realizar el contribuyente individual, las cuales algunas veces coinciden con las de las personas jurídicas.

⁵³Corte de Constitucionalidad de Guatemala, **Gaceta No. 31, expedientes acumulados Nos. 269-92, 326-92. Pág. 24.**



Obligaciones formales:

- Registrarse como contribuyente o responsable ante la administración tributaria.
- Dar aviso a la administración tributaria de cualquier cambio de los datos de identificación personal.
- Consignar correctamente el número de identificación tributaria en cualquiera de las declaraciones.
- Dar aviso de cambio de domicilio fiscal ante la administración tributaria.
- Dar aviso de suspensión de actividades.
- Expedir facturas, recibos o documentos exigidos en las leyes respectivas.
- Emitir facturas o documentos equivalentes, llenando todos los requisitos previstos que la ley tributaria.
- Asentar operaciones en los libros y registros contables, dentro del plazo fijado para hacerlo en las leyes respectivas.
- Utilizar máquinas o cajas registradoras autorizadas por la administración tributaria.
- Presentar declaraciones dentro del tiempo para hacerlo, fijado por las leyes respectivas.
- Proporcionar información, verdadera en documentos que deben presentarse ante la administración tributaria.
- Percibir los tributos que de acuerdo con las leyes tributarias son responsables de retener.



4.4. El uso e implementación de la base impositiva del impuesto a la circulación de vehículos como norma en la sociedad guatemalteca.

El ente tributario publicó en el Diario de Centro América la tabla de valores y la tarifa del impuesto sobre circulación de vehículos, que se aplicará en el 2014 con el aumento del impuesto autorizado por el Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala (Ley de Actualización Tributaria).

El decreto en mención duplica el impuesto respecto de la ley anterior, y los nuevos porcentajes van desde 0.2% hasta 2%, los cuales se aplican al valor del vehículo para obtener el monto por pagar.

Sin embargo, a ese monto se le debe rebajar el 50%, medida que fue aprobada por el Congreso de la República de Guatemala, según Artículo seis el Decreto número 1-2013 Ley de Regularización Tributaria.

Según la Superintendencia de Administración Tributaria, la rebaja se aplicará en años posteriores y se suspendería solo si se deroga el decreto mencionado.

Ricardo Barrientos, analista del Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI), indicó que el Decreto número 1-2013 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Regularización Tributaria, generó confusión debido a su mala y vaga redacción, la cual dejó dudas respecto de si la amnistía se aplicaría solo en el 2013 o también en



otros períodos. “Para el 2014 en adelante la tabla de valores se aprueba, pero solo hay que pagar la mitad de lo que establece esa tabla”, explicó el diputado José Alejandro Arévalo.

Según la Superintendencia de Administración Tributaria, unos 650 mil contribuyentes que pagaron el impuesto sobre circulación de vehículos, antes de la rebaja de 50% en junio pasado, recibirán un descuento automático para el 2014, por lo que ya no pagarán dicho impuesto. Sin embargo, deberán consultar su situación en la página electrónica de la Superintendencia de Administración Tributaria (www.sat.gob.gt), para evitar ajustes posteriores, porque hay casos en que se pierde ese derecho, como en los traspasos de propiedad.

Para el 2014 la Superintendencia de Administración Tributaria prevé recaudar Q.411,000,000.00 millones en concepto del impuesto sobre circulación de vehículos terrestres.





CONCLUSIÓN DISCURSIVA

La Constitución Política de la República de Guatemala, indica que; corresponde con exclusividad al Congreso de la República establecer impuestos y sus bases de recaudación, entre ellas, la base imponible y el tipo impositivo. En el caso del impuesto sobre circulación de vehículos, que realmente es a la propiedad de vehículos, la base imponible la establece la Superintendencia de Administración Tributaria, por medio de un listado, convirtiéndose así en un acto de poder del órgano ejecutivo por el cual se determina cuánto cuesta un vehículo automotor y no un dictamen técnico ni mucho menos específico que respete las normas ambientales y constitucionales que por el monto se estime prudente el pago de dicho impuesto; dejando de lado los parámetros necesarios para cuantificar el valor del vehículo automotor ya que es la **base imponible** y por tanto, no puede ser un acto **delegado**, ya que corresponde con exclusividad al Congreso de la República establecer la base imponible, para evitar, precisamente, que el órgano ejecutivo viole el principio constitucional de igualdad y seguridad tributaria en los contribuyentes del impuesto sobre circulación de vehículos terrestres.

Por lo consiguiente el investigador recomienda que se analice y se evalúe la base imponible y el tipo impositivo del impuesto sobre circulación de vehículos y en especial la parte exclusiva a los vehículos terrestres en Guatemala, regulado en el Decreto número 70-94 del Congreso de la República; ya que no establece parámetros actualizados y control acerca del parque vehicular en Guatemala y por consiguiente se reforme la base imponible y tipo impositivo de dicha ley.





BIBLIOGRAFÍA

- AMOROS, Narciso. **Derecho tributario**. Madrid, España: Editorial de derecho financiero, 1963.
- AVILES SALAZAR, Luis A. **La capacidad de pago, principio constitucional del régimen tributario**. Guatemala: Universidad San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, 1988.
- BERLINI, Antonio. **Principios de derecho tributario**. Volumen I y II. Primera edición. Madrid: Editorial de derecho financiero, 1964.
- BROLO CAMPOS, Pedro L. **Algunos principios y aspectos jurídicos fundamentales del derecho tributario guatemalteco**. Curso de derecho financiero. Guatemala: Universidad San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, 1973.
- CABANELLAS DE LAS CUEVAS, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. Edición, 1992.
- CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Derecho administrativo. Tomo I. Teoría general**. 14ª. Edición actualizada. Guatemala: Edición talleres de impresiones gráficas, 2003.
- DACARET LOC, Joaquín Abel. **Legislación fiscal y aduanal**. Guatemala: Litografía multicolor, 1989.
- DÍAZ DUBON CARMEN, Lizeth. **Derecho financiero I**. División editorial praxis, 2003.
- FLORES BARRIENTOS, Mario E. **Principios jurídicos del derecho tributario guatemalteco, en las constituciones de 1945, 1956 y 1965**. Universidad San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, 1976.
- GIULLIANI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero**. Segunda edición. Buenos Aires Argentina: Editorial desalma, 1989.
- LÓPEZ VÁSQUEZ DE ARDÓN, Marta R. **Los principios de juricidad y de legalidad en las resoluciones administrativas**. Universidad San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, 1991.
- OSSORIO, Manuel. **Diccionario jurídico**, (s.l.i.), (s.e.), edición, 1998.
- ROCA MENÉNDEZ, Edgar M. **Principios jurídicos de los impuestos, análisis de la legislación guatemalteca**. Universidad San Carlos de Guatemala, Facultad de



Ciencias Jurídicas y Sociales, 1983.

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

SAINZ DE BUFANDA, Fernando. **Sistema de derecho financiero I**. Volumen segundo. Madrid España: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1985.

SIEKAVIZZA ÁLVAREZ, Roberto. **La Constitución Política de la República y algunos aspectos del derecho tributario**. Universidad San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, 1975.

TOJIN NORIEGA, Silvia. **Principios jurídicos en el proceso contencioso administrativo**. Universidad San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, 1993.

VALLE TOBAR, Miguel A. **Derecho financiero, definición y contenido**. Universidad San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, 1966.

VIDES VEGA, Factor. **Análisis de las normas constitucionales del derecho financiero guatemalteco**. Universidad San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, 1976.

Legislación:

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

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

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

Código Penal. Decreto número 17-73 del Congreso de la República de Guatemala, 1973.

Código Procesal Penal. Decreto número 51-92 del Congreso de la República de Guatemala, 1992.

Ley del Organismo Judicial. Decreto número 2-89 del Congreso de la República de Guatemala, 1989.

Ley de lo Contencioso Administrativo. Decreto número 119-96 del Congreso de la República de Guatemala, 1996.