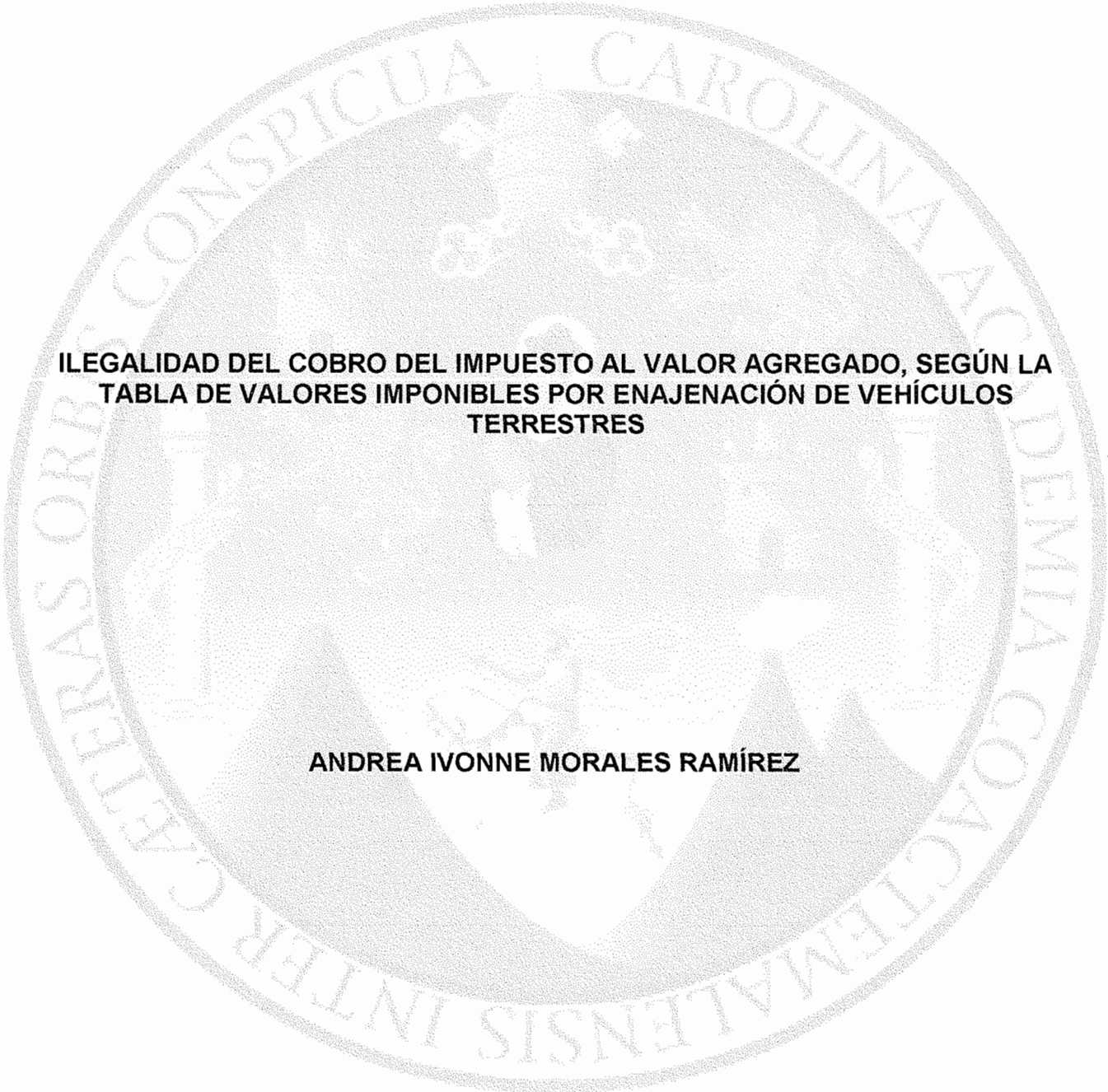


**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**



**ILEGALIDAD DEL COBRO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, SEGÚN LA
TABLA DE VALORES IMPONIBLES POR ENAJENACIÓN DE VEHÍCULOS
TERRESTRES**

ANDREA IVONNE MORALES RAMÍREZ

GUATEMALA, AGOSTO 2015

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

**ILEGALIDAD DEL COBRO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, SEGÚN LA
TABLA DE VALORES IMPONIBLES POR ENAJENACIÓN DE VEHÍCULOS
TERRESTRES**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

ANDREA IVONNE MORALES RAMÍREZ

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, agosto 2015

**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 Álvarez
VOCAL V: Br. Luis Rodolfo Aceituno Macario
SECRETARIO: Lic. Daniel Mauricio Tejeda Ayestas

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente: Licda. Maria del Carmen Mansilla Girón
Vocal: Lic. Raúl Antonio Castillo Hernández
Secretario: Licda. Irma Leticia Mejicanos Jol

Segunda Fase:

Presidente: Lic. Edwin Leonel Bautista Morales
Vocal: Lic. José Luis Portillo Recinos
Secretario: Lic. Byron Oswaldo Castañeda Galindo

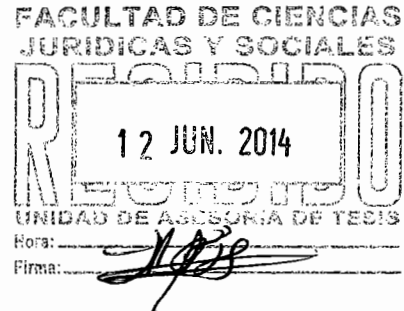
RAZÓN: "Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas en la tesis" (Artículo 43 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público)

Licenciado Adolfo Solís Escalante
Abogado y Notario
Colegiado 5,983



Guatemala, 11 de junio de 2014

DOCTOR
BONERGE AMILCAR MEJÍA ORELLANA
JEFE DE LA UNIDAD DE TESIS
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
SU DESPACHO.



Honorable señor Jefe de la Unidad de Tesis:

En atención a la providencia emitida por la Unidad a su cargo, de fecha 28 de mayo de 2014, en el que se me nombró ASESOR del trabajo de tesis de la Bachiller ANDREA IVONNE MORALES RAMÍREZ, intitulado "ILEGALIDAD DEL COBRO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, SEGÚN LA TABLA DE VALORES IMPONIBLES POR ENAJENACIÓN DE VEHÍCULOS TERRESTRES", y que oportunamente procedí a asesorar el trabajo de tesis y me complace informarle lo siguiente:

- a) El contenido científico y técnico de la tesis estriba en la ilegalidad que se muestran en algunos de los acuerdos emitidos por la institución responsable de la recaudación de impuestos en la enajenación de vehículos, y la posible solución a dicha situación; siendo este un tema de trascendencia en la rama del derecho público, al generar sus propios aportes que hacen posible una investigación enfocándolo en todo momento de forma técnica para obtener un resultado concreto.
- b) Al darle lectura a este trabajo de investigación, se percibe que en el transcurso del desarrollo de la misma se utilizaron métodos y técnicas, adecuadas para este tipo de indagación, siendo estas: analítico y deductivo y así como técnicas bibliográficas y documental, para la información respectiva, todo con el propósito de facilitar el desarrollo investigativo, haciendo el trabajo de campo más práctico y efectivo con la aplicación de dichos instrumentos.
- c) La redacción utilizada por la bachiller, en el desarrollo de esta tesis, ha sido adecuada en virtud de que se ha observado el mismo sentido, guardando correlación en todo momento entre cada capítulo, empleando lenguaje eminentemente técnico y jurídico.
- d) Los cuadros estadísticos que se realizaron en el presente trabajo de investigación reflejan la realidad social que vive la población en general,



cada uno de los datos ha sido proporcionado por la entidad encargada de la recaudación fiscal.

- e) Respecto de la contribución científica de la misma, existe un verdadero aporte para el estudio de las ciencias jurídicas, pues crea conciencia en la redacción de reglamentos para distintos cuerpos normativos, pues deben ajustarse no solo a los imperativos legales sino a los distintos principios doctrinarios y legales, como lo son la capacidad de pago y la justicia en la imposición de impuestos, entre otros, como se demuestra en el presente trabajo de investigación.
- f) La conclusión discursiva es puntual y específica, pues se obtuvo hallazgos dentro de su investigación, estos reflejan una verdadera ilegalidad, la cual recae, en la falta de conocimientos en que la Superintendencia de Administración Tributaria emite acuerdos que son injustos y no se apegan a la realidad social en la que se encuentra la población en general, pues el pago de un impuesto debe ajustarse a un hecho real, y no a supuestos no comprobados. Estos a mi consideración, son adecuados y congruente con el trabajo realizado.
- g) El apartado de la bibliografía se encuentra completo, en virtud de que se utilizó diferentes fuentes, tanto nacionales como extranjeras así también se utilizaron fuentes en soporte papel y otras en soporte electrónico, por lo que hace que la presente tesis muestre fundamento en cada una de sus aserciones.

En atención a los literales antes expuestos, a mi consideración el trabajo de investigación de la bachiller, llena los requisitos establecidos en el Normativo para la Elaboración de Tesis de la Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, por lo que en base en el artículo 31 de Normativo mencionado, confiero DICTAMEN FAVORABLE DEL PRESENTE TRABAJO DE INVESTIGACIÓN. Asimismo, declaró expresamente que no soy pariente de la estudiante, Andrea Ivonne Morales Ramírez, dentro de los grados de ley.

Sin otro particular, me suscribo de usted atentamente,

Lic. Adolfo Solís Escalante
Revisor de Tesis
Colegiado 5,983



USAC
TRICENTENARIA
 Universidad de San Carlos de Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 01 de septiembre de 2014.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante ANDREA IVONNE MORALES RAMÍREZ, titulado ILEGALIDAD DEL COBRO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, SEGÚN LA TABLA DE VALORES IMPONIBLES POR ENAJENACIÓN DE VEHÍCULOS TERRESTRES. 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.





DEDICATORIA

A DIOS: Por acompañarme en el recorrido que he realizado a lo largo de mi vida, pues cada vez que me sentí derrotada, Él envió a la persona correcta para sostenerme y ayudarme a emprender de nuevo el camino. Gracias por tu amor incondicional.

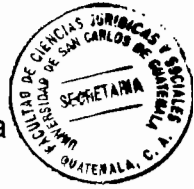
A MIS PADRES: Teresa del Carmen y Oscar Remberto, por ser el motor de mi existencia, por su incondicional apoyo y el amor innegable, que me han brindado a lo largo de mi vida, para obtener todo aquello que me he propuesto. Son el pilar de mi existencia. Les adoro.

A MIS ABUELAS: Josefina Monteros y Felicita Juárez, por ser unos seres humanos brillantes e inspiradores, y que durante el breve tiempo que compartieron su existencia conmigo, siempre demostraron fortaleza y aptitud para enfrentar todo lo que la vida les tenía preparado.

A MIS HERMANAS: Nancy y Pahola, por su absoluto apoyo y motivación.

A MIS MAESTROS: Porque creyeron en mí, aún en mis derrotas; no permitieron que cayera, y me obligaron a dar un paso más y a ponerme en pie nuevamente. Aplaudieron mis triunfos y lloraron mis fracasos, en especial a Teresa del Carmen Ramírez Juárez (mi madre), Mayra Suceth Cabrera y Cabrera Q.E.P.D., y Esperanza Aguilar Palma.

A MIS AMIGOS: Por estar conmigo a lo largo de mi vida. Y por permitirme contar con ellos: Gabriela Aguilar, Flor Valdez, Carla Reyes, Lorena Hernández, Jessica Pocón, Adriana Barillas, Jackeline



Castellanos, Brenda Villatoro, Gustavo Guillén, y Dayra Monterroso. Gracias por su amistad.

A MIS PADRINOS,

TÍOS Y SOBRINO: Por darle color y bondad a mi vida, y mostrarme la forma de compartirla con quien me necesitara, y mostrarme lo orgullosos que están de mí. Rembeth Alejandro, te quiero mucho.

A: La Gloriosa y Tricentenario Universidad de San Carlos de Guatemala, en especial a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.



PRESENTACIÓN

La investigación que a continuación se presenta es del tipo cualitativa, puesto que se ha estudiado las relaciones sociales desde su carácter fiscal, por ello se desarrolla dentro del ámbito del derecho tributario, de esta forma se pretende describir la realidad tal como la experimentan sus correspondientes protagonistas.

Esta investigación, describe como en los años 2013 y 2014, las cargas impositivas, impuestas por la Superintendencia de Administración Tributaria, incurriendo en ilegalidades al emitir acuerdos que no se adecuan a la realidad social, y por ello dañan económicamente a la población en general .



HIPÓTESIS

El pago del impuesto al valor agregado, correspondiente a la venta de vehículos terrestres según el valor real de la negociación, puede adecuarse al principio de capacidad de pago mediante la derogación del Acuerdo de Directorio número 17-2012 para detener la ilegalidad del cobro según la tabla de valores imponibles por enajenación de vehículos terrestres, así como el exceso de las facultades de la Superintendencia de Administración Tributaria, y la violación del principio de legalidad.



COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Al examinar los principios constitucionales del derecho tributario específicamente el principio de capacidad de pago y el de legalidad se hace necesario expresar a referencia del Acuerdo de Directorio Número 17-2012 de la Superintendencia de Administración Tributaria siendo facultad únicamente del Congreso de la República de Guatemala el determinar la base imponible y el tipo impositivo de un impuesto. Es decir mediante el Acuerdo 17-2012 del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, no solo se regula el valor impositivo del Impuesto sino a su vez se limita el derecho a disponer libremente de los bienes muebles se determina un precio de venta y compra según la base que ellos han establecido en la tabla de valores imponibles.

Existe incongruencia de la tabla con el principio de capacidad de pago, pues dichos valores deben de mantenerse en un rango que atienda al estado real de una negociación, es así que mediante un valor impositivo, generado según una tabla de valores, no se aplica la capacidad de pago del contribuyente sino en su lugar se establece una violación por parte de la Administración Tributaria al no tomar en cuenta los valores reales de la negociación y fijar montos de valores imponibles según el año o modelo del vehículo que se considere.



ÍNDICE

Pág.

| | |
|--------------------|---|
| Introducción | i |
|--------------------|---|

CAPÍTULO I

| | |
|--|----|
| 1. Derecho tributario | 1 |
| 1.1. Antecedentes históricos | 1 |
| 1.2. Definición del derecho tributario | 2 |
| 1.3. Fuentes del derecho tributario | 5 |
| 1.3.1. La Constitución Política de la República de Guatemala | 5 |
| 1.3.2. Los tratados internacionales | 6 |
| 1.3.3. La ley | 6 |
| 1.3.4. Leyes delegadas y decretos leyes | 7 |
| 1.3.5. Los reglamentos | 8 |
| 1.3.6. La jurisprudencia | 9 |
| 1.3.7. La doctrina | 9 |
| 1.4. Poder tributario | 10 |
| 1.4.1. Tributos | 11 |
| 1.4.2. Características | 12 |
| 1.4.3. Impuestos | 14 |
| 1.4.4. Arbitrios | 15 |
| 1.4.5. Contribuciones | 16 |
| 1.4.6. Tasas | 17 |

CAPÍTULO II

| | |
|--------------------------------------|----|
| 2. Impuesto al Valor Agregado | 21 |
| 2.1. Antecedentes en Guatemala | 21 |
| 2.1.1. Concepto | 23 |



| | |
|---|----|
| 2.1.2. El objeto de este impuesto | 23 |
| 2.2. Principios constitucionales del derecho tributario guatemalteco..... | 25 |
| 2.2.1. Principio de legalidad | 26 |
| 2.2.2. Principio de igualdad..... | 29 |
| 2.2.3. Principio de capacidad contributiva o capacidad de pago..... | 30 |
| 2.2.4. Principio tributario de proporcionalidad | 32 |
| 2.2.5. Problemática sobre el cobro al impuesto..... | 34 |

CAPÍTULO III

| | |
|---|----|
| 3. Tabla de valores imponibles por enajenación de vehículos terrestres..... | 37 |
| 3.1. Definición..... | 37 |
| 3.2. Procedimiento de regulación | 37 |
| 3.3. Tipo impositivo..... | 38 |
| 3.4. Valor real del hecho generador | 41 |
| 3.5. La Superintendencia de Administración Tributaria | 42 |
| 3.5.1. Fundamento legal | 42 |
| 3.5.2. Directorio..... | 42 |
| 3.5.3. Objeto y funciones..... | 43 |
| 3.5.4. Funciones del directorio | 46 |
| 3.5.5. Superintendente | 48 |
| 3.5.6. Ilegalidades de la tabla..... | 49 |

CAPÍTULO IV

| | |
|---|----|
| 4. La ilegalidad del cobro de Impuesto al Valor Agregado según la Tabla de Valores Imponibles | 51 |
| 4.1. Aspectos considerativos | 52 |

| | |
|---|-----------|
| 4.2. Principios constitucionales y el exceso de atribuciones de la Superintendencia de Administración Tributaria..... | 55 |
| 4.3. Validez de la Tabla de Valores Imponibles para la enajenación de vehículos terrestres | 59 |
| 4.4. Ilegalidades generales..... | 61 |
| | |
| CONCLUSIÓN DISCURSIVA | 65 |
| ANEXOS | 67 |
| BIBLIOGRAFÍA | 79 |



INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación desarrolla las consideraciones de por qué se considera una violación a los principios constitucionales la aplicación de valores impositivos sujetos al impuesto al valor agregado sobre la comercialización de vehículos terrestres y cuáles son los efectos de la tabla de valores impositivos para la enajenación de vehículos terrestres.

El objeto de esta investigación consistió en determinar la ilegalidad mediante el excesivo uso de las facultades del directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria en el cobro del impuesto al valor agregado, a través de la implementación de una tabla de valores impositivos, impuesta por el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, reflejando que el Acuerdo de dicha entidad no se apega al principio de legalidad contenido en la Constitución Política de la República de Guatemala.

Al comprobarse la hipótesis, se demostró que el pago del impuesto al valor agregado, correspondiente a la venta de vehículos terrestres, no se basa en el valor real de la negociación, sino mediante lo regulado por el Acuerdo de Directorio número 17-201, siendo este un cobro ilegal, pues lo que el contribuyente paga en relación a la negociación y a la tabla de valores impositivos no se apega a su capacidad de pago, sino a lo estipulado por el uso desmedido de las facultades de la Superintendencia de Administración Tributaria, que solo pretende elevar el monto a que asciende la



recaudación de impuestos.

La investigación realizada, contiene cuatro capítulos distribuidos de la siguiente manera: el capítulo primero, contiene una descripción del desarrollo del derecho Tributario desde sus antecedentes históricos, sus fuentes y la importancia del poder tributario; el capítulo segundo, se delimita a realizar un análisis descriptivo de lo que es el impuesto al valor agregado, su objeto y los principios constitucionales del derecho tributario; por su parte el capítulo tercero, determina el marco jurídico de la tabla de valores imponible por enajenación de vehículos terrestres; en el capítulo cuarto y final, se encuadra la ilegalidad del cobro de impuesto al valor agregado según la tabla de valores imponible. Dentro del desarrollo de esta investigación se aplicaron los siguientes métodos, el deductivo, por el cual se determina a partir de características generales del derecho tributario hasta el punto central de la tabla de valores imponible; el método analítico, como un método de desglose de los elementos normativos de la tabla de valores imponible; y finalmente el método sintético mediante la unificación de los elementos de la investigación; en cuanto a la técnica de investigación utilizada fue la de fichas, registrando de esta manera la información recopilada para su mejor manejo.

La rigidez de la tabla de valores imponible limitan, el derecho de propiedad, libertad de comercio fijando un monto estable a la negociación para determinar el monto a pagar sobre el valor creado más no sobre el verdadero valor del hecho generador.



CAPÍTULO I

1. Derecho tributario

1.1. Antecedentes históricos

La palabra tributario o bien como suele llamarse fiscal, tuvo como antecesor la acepción canasta o cesto, pues eran estos los utensilios en los que se realiza las recaudaciones, todo lo obtenido era calificado como tesoro del emperador.

Durante la época del imperio, el tributo era utilizado para designar a los gravámenes fiscales que debían pagar los propietarios de tierras sometidas al Senado. Los tesoros del estado se clasificaban en dos, el del emperador se le conocía como fisco, mientras que el del pueblo era llamado erario.

Desde la perspectiva del Dr. Villegas Lara, “El derecho civil se compara a un gran tronco y de éste se desprendió el derecho público, aparentando una separación entre derecho público y derecho privado, pero esta separación no es completa, porque no existe una completa independencia en cuanto a las figuras que contiene tanto uno como el otro.”¹

El derecho financiero es una rama del derecho público, y como tal deriva del derecho civil, mismo que en su punto neural deriva del llamado *ius gentium*, y el *ius civile*

¹ Villegas, Héctor. **Derecho financiero y tributario**. Pág. 156.



romano. El derecho tributario tiene su origen en el derecho común y el derecho común nace del derecho civil. Nuevamente el Dr. Villegas señala “El derecho civil ha sido el derecho madre o tronco común del cual se han ido disgregando las restantes ramas del derecho. Recordando que el ius civile romano se constituyó en la ley común de todo el imperio y comprendió tanto el derecho público y el derecho privado.”²

El derecho tributario al ser una rama del derecho financiero sus antecedentes históricos están unificados, por lo que los antecedentes del derecho tributario son análogos a los del derecho financiero. De igual manera el desarrollo histórico de estos está relacionado a la evolución histórica de los tributos, como los tributos al derecho tributario.

1.2. Definición del derecho tributario

Para el tratadista Narciso Amorós “Es la rama del derecho público que fija y justifica los principios generales y jurídicos que existen y deben existir en las relaciones tributarias, haciendo posible su presencia y desarrollo posterior en los diversos tributos que integran los sistemas fiscales de cada país”.³

Mientras que Rafael Bielsa manifiesta que el derecho fiscal es el “Conjunto de disposiciones legales y de principios de derecho público que regula la actividad jurídica

² **Ibíd.** Pág. 138.

³ Amorós, Narciso. **Derecho tributario.** Pág. 64.



del fisco”⁴.

Por su parte Manuel Ossorio trata el derecho tributario desde la perspectiva de derecho fiscal al que se refiere como “Rama del *Derecho Financiero* (v.) Que regula las relaciones entre el erario público y los contribuyentes, por medio de los impuestos de toda índole, las personas y los bienes gravados, las exenciones especiales, las formas y plazos de pago, las multas u otras penas, o los simples recargos que corresponde aplicar por infringir los preceptos sobre declaraciones, trámites y vencimientos.”⁵

De La Garza, amplía un poco la definición toda vez que además de una definición “El derecho tributario es el conjunto de las normas jurídicas relativas al establecimiento de los tributos, a la relación jurídico tributaria principal y a las accesorias, y a las que aseguran recaudación de tributos.”⁶

El Dr. Villegas, define “El derecho tributario es la rama del derecho que regula la potestad pública de crear y percibir tributos, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos normándolos en sus distintos aspectos.”⁷

Fernando Sainz de Bujanda expone “Es la rama del derecho financiero que organiza los elementos estructurales constitutivos del tributo y determina normativamente las potestades, sujeciones y deberes a través de los que se desenvuelven las funciones

⁴ Bielsa, Rafael. **Compendio de derecho fiscal**. Pág. 56.

⁵ Ossorio, Manuel, **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Pág. 306.

⁶ De La Garza, **Derecho financiero mexicano**. Pág. 32.

⁷ Villegas, **Op. Cit.** Pág. 133.



públicas de gestión, de resolución y de policía encaminadas a la aplicación del expresado recurso financiero.”⁸ La definición expuesta por el este autor toma en consideración la estructura principal del tributo enfocándose en la mayoría de los elementos de la relación jurídico tributaria, así como las normas que componen el derecho tributario.

La licenciada Monterroso Velásquez, manifiesta una amplia definición “El derecho tributario es la rama del derecho público que regula todo lo relativo al nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, extinción y modificación de la relación jurídico tributaria, e identifica todos y cada uno de sus elementos, siendo el más importante el poder tributario por ser origen del mismo.”⁹ Sin embargo esta definición deja la necesidad de ahondar más sobre la relación jurídica tributaria para enriquecer la definición pues en su amplitud deja un sin número de aspectos sobresalientes sin aclarar, esto se desarrollara en un apartado especial en el presente capítulo.

En conclusión se puede establecer que el derecho tributario o bien derecho fiscal es una rama del derecho financiero lo que ha sido aclarado por infinidad de autores de la materia, además de ello comprende un conjunto de normas jurídicas, instituciones, principios doctrinarios e instituciones de derecho que regulan el nacimiento, determinación y aplicación de los tributos así como de la relación jurídico tributaria existente, los derechos y obligaciones que nacen tanto para los sujetos obligados.

⁸ Sainz de Bujanda. **Sistema de derecho financiero**. Pág. 171.

⁹ Monterroso, Gladys. **Derecho tributario**. Pág. 15



1.3. Fuentes del derecho tributario

Son fuentes del derecho tributario las normas que regulan la actividad financiera y tributaria del Estado, en el derecho tributario al igual que sucede con el conjunto del ordenamiento jurídico la teoría de las fuentes del derecho se rodea de los modos de creación del derecho escrito por lo que en derecho tributario no puede ser fuente del mismo la costumbre, atendiendo a que no se pueden crear ni modificar figuras tributarias por costumbre, el régimen de dichas fuentes sigue el orden jerárquico de la legislación, la Constitución Política de la República de Guatemala, los tratados internacionales, la ley, leyes delegadas y decretos leyes y los reglamentos, por lo cual partiremos de ese orden para analizar las fuentes del derecho tributario.

1.3.1. La Constitución Política de la República de Guatemala

Por su parte Arrijoa señala que “La Constitución es la fuente por excelencia del derecho, en cuanto se determina la estructura del Estado, la forma de gobierno, la competencia de los órganos constitucionales y administrativos los derechos y deberes de los ciudadanos, la libertad jurídica, y determinados problemas básicos de una comunidad, elevados a la categoría de constitucionales, para mantenerlos permanentemente fuera de los vaivenes de los problemas políticos cotidianos.”¹⁰

La primera de las fuentes es la norma suprema de ordenamiento jurídico la Constitución esta condiciona pues el resto de fuentes deben sujetarse a lo que instituye

¹⁰ Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. *Derecho fiscal*. pág. 31.



la Constitución Política de la República de Guatemala, estas condiciones son las bases de normas financieras y tributarias, afirma principios generales de la tributación que son base del sistema financiero y sobre los que las leyes ordinarias no pueden hacer omiso de sus directrices, ya que de hacerlo se estaría incurriendo en una inconstitucionalidad de ley.

1.3.2. Los tratados internacionales

Para Ramos Fernández “El Tratado y el Convenio Internacional tienen varias similitudes y algunas diferencias, siendo las más notorias, que el tratado lo celebra el jefe de Estado y el Convenio lo negocia un órgano inferior por ejemplo podría decir un Ministro, también podría decir que el Tratado como el Convenio para convertirse en Ley de la República tiene que ser aprobado por el Congreso de la República. En lo que respecta al derecho tributario, esta categoría de fuente adquiere lugar preferente, ya que nuestra materia, más que ninguna otra, tiene repercusiones y orígenes en el exterior, donde da lugar a situaciones que se interfieren legislativamente.”¹¹

1.3.3. La ley

Para Rodríguez Lobato “La ley es una regla del derecho emanada del Poder Legislativo y promulgada por el Poder Ejecutivo, que crea situaciones generales y abstractas por tiempo indefinido y sólo puede ser modificada o suprimida por otra ley o

¹¹ Ramos Fernández, Donald Estuardo. **El derecho tributario y los principios de legalidad e igualdad en Guatemala.** Pág. 33.



por otra regla que tenga eficacia de ley.”¹²

En el derecho la ley es una de las fuentes inmediatas del mismo, tienen un papel central en el derecho tributario por lo imperioso del principio de legalidad, que establece que solamente el Congreso de la República puede decretar una norma tributaria así como las bases de la recaudación, por lo que es un acto emanado del poder legislativo, sancionado conforme al procedimiento previamente establecido, que ordena todo el sistema tributario de la nación pero la ley no debe vulnerar nuestra Carta Magna.

1.3.4. Leyes delegadas y decretos leyes

Se debe aclarar la situación especial de los decretos leyes y es que estos según Ramos “Pueden dictarse decretos con fuerza de ley ordinaria en casos extraordinarios de necesidad y urgencia; que deben someterse al Organismo Legislativo el mismo día de su emisión, o ser ratificados dentro de los sesenta días para perder su eficacia, también se dan los decretos leyes, cuando existe una guerra, una grave crisis financiera, o cuando se encuentra en el poder un gobierno de facto, en Guatemala, la ley del Impuesto al Valor Agregado nace precisamente de un gobierno de facto, siendo en la actualidad parte del ordenamiento tributario interno.”¹³

En el caso de las Leyes delegadas “La ley delegada se configura cuando correspondiéndole al Organismo Legislativo en exclusiva, la promulgación de las leyes,

¹² Rodríguez Lobato, Raúl, **Derecho fiscal**. Pág. 25.

¹³ Ramos, **Op. Cit.** Pág. 34.



delega ésta en el Organismo Ejecutivo; normalmente eso no es admisible pero hay algunos textos constitucionales que lo permiten, por lo tanto se utiliza esta práctica; en nuestro país, una situación de este tipo sería inconstitucional, ya que nuestra Carta Magna establece que compete exclusivamente al Congreso de la República, el decretar leyes, sean estas tributarias o no.”¹⁴

1.3.5. Los reglamentos

El reglamento se concibe como “Una norma o conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto que expide el Poder Ejecutivo en uso de sus facultades, cuya finalidad es la exacta observancia de las leyes expedidas por el Poder Legislativo.”¹⁵

El reglamento es para Ramos “Un conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el Organismo Ejecutivo, en uso de una facultad propia y que tiene por objeto facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Organismo Legislativo.”¹⁶

Los reglamentos emanados no solamente por parte del ejecutivo sino también las disposiciones administrativas que crean los órganos superiores de una institución del estado derivan como fuente de derecho tributario, pues no generan un tributo como las leyes de carácter tributarios pero determinan un procedimiento o establecen los mecanismos para ejecutar las leyes.

¹⁴ **Ibíd.**

¹⁵ **Rodríguez. Op. Cit. Pág. 26.**

¹⁶ **Ramos. Op. Cit. Pág. 38.**



1.3.6. La jurisprudencia

Para Raúl Rodríguez “La jurisprudencia tiene gran importancia como fuente formal del derecho, ya que la mayoría de las reformas e innovaciones que se introducen en nuestras leyes, ya sea porque se detectan errores o se precisen conceptos, obedecen a sentencias que los órganos jurisdiccionales han emitido en una serie de casos análogos.”¹⁷

De igual forma manifiesta que “La jurisprudencia, por sí misma no modifica, deroga, o crea leyes fiscales, sino que únicamente puede determinar la conveniencia y en su caso, el contenido de la modificación, derogación o creación de esas leyes que se haga a través de los órganos competentes para ello para la creación de leyes por los órganos competentes”,¹⁸ por lo que la jurisprudencia no es una fuente formal sino una fuente real de las leyes fiscales.

1.3.7. La doctrina

Por otra parte se puede establecer a la doctrina como una fuente real ya que le corresponde desarrollar y precisar los conceptos contenidos en la legislación, es decir la doctrina desentraña las instituciones jurídicas, encargándose del estudio de ellas para desarrollar así las teorías aplicables a las instituciones jurídico tributarias, para mejorar el sistema tributario de derecho.

¹⁷ **Ibíd.** Pág. 38.

¹⁸ **Ibíd.** Pág. 38.



1.4. Poder tributario

El poder tributario es la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir el pago de contribuciones conocidas como tributos los habitantes del mismo, o a los bienes de estos que se hallen bajo el imperio de la ley

Para Carlos Fonrouge “La expresión potestad tributaria significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción.”¹⁹

Por su parte el autor Fernández Martínez señala que por el poder tributario “Debemos entender la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportarle parte de su riqueza para el cumplimiento de sus atribuciones.”²⁰

Es decir dichas obligaciones son necesarias para determinar y posibilitar el fin del Estado y su subsistencia. Se puede establecer que el poder tributario es inherente al Estado, es permanente, al no ser objeto de cesión.

Para Rodríguez Lobato “El poder tributario del Estado se ejercerá de acuerdo a las facultades que otorga la Constitución, es decir, crear leyes que sean de utilidad a la sociedad, y esto se realiza por medio del Poder Legislativo.”²¹

Según la actual Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo 239

¹⁹ Fonrouge Carlos Giuliani. **Derecho financiero**. Págs. 266.

²⁰ Fernández Martínez, Refugio de Jesús. **Derecho fiscal**. Pág. 91.

²¹ Rodríguez. **Op. Cit.** Pág. 6



regula que “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República de Guatemala, 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.”

1.4.1. Tributos

Para poder determinar la esencia de los tributos se debe tomar en consideración lo que determina el Artículo 9 del Código Tributario pues señala que los “Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en el ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”, por otra parte los distintos autores determinan ciertos elementos de los tributos como Ossorio, quien determina como tributos los “Impuesto, contribución u otra obligación fiscal, gravamen, carga.”²²

Villegas expone “Son las prestaciones en dinero que el Estado exige en el ejercicio de su poder imperio en virtud de una Ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines... El tributo es un ingreso público de derecho público, obtenido por un ente público, titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado, como consecuencia de la aplicación de la Ley a un hecho indicativo de capacidad económica, que no constituye la sanción de un ilícito.”²³ A resultado de lo expuesto anteriormente para ambos autores los tributos constituyen una obligación por

²² Ossorio, Manuel. **Op. Cit.** Pág. 995.

²³ Villegas. **Op. Cit.** Pág. 67, 80



parte de los habitantes de un estado, nacido como consecuencia del poder tributario del Estado para cumplir con sus objetivos.

El término tributo en la actualidad es utilizado para determinar un sinnúmero de obligaciones creadas por el Estado como resultado de su poder tributario a lo que los contribuyentes deben aportar lo reglamentado por el Estado para mantener las finalidades del mismo.

Ahora bien partiendo de esto el tributo constituye una generalidad del derecho tributario pues a según el Código Tributario, en el Artículo 10. Establece “Clases de tributos. Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.” Pudiendo determinar de esta manera que los tributos se clasifican de acuerdo a las normas ordinarias guatemaltecas las cuales señalan la clasificación de todo lo que pudiere considerarse un tributo.

1.4.2. Características

Del contenido común se debe extraer las características comunes a todo tributo:

- a) El tributo es una prestación en dinero, de modo que se excluyen las prestaciones personales o en especie a que eventualmente pueda estar obligado un sujeto a favor del Estado.
- b) El tributo es exigible forzosamente por el Estado, su cumplimiento no es voluntario, el sujeto obligado no puede sustraerse a su cumplimiento, y ello es así por cuanto es



el Estado el acreedor o sujeto activo de la obligación tributaria siendo titular de la potestad tributaria en virtud de la cual el tributo se ha establecido.

- c) La imposición o establecimiento de todo tributo se somete a un principio de legalidad, y ello quiere decir que su nacimiento y aplicación no está sujeto a la discrecionalidad de la autoridad administrativa sino a reglas fijas, por ello se afirma que no existe un impuesto sin una ley previa que lo establezca, todo lo cual deriva del ejercicio de la potestad soberana limitada por los derechos constitucionales de los obligados.
- d) La imposición de un tributo emana del poder imperio del Estado que es inherente a su soberanía, poder en virtud del cual el Estado se encuentra en situación de crear tributos y perseguir su cumplimiento forzado, radicándose esta facultad fundamentalmente en el Poder Legislativo, a través del cual nacen las leyes que establecen la carga tributaria, y el Poder Ejecutivo, encargado de velar por el control y cumplimiento de la obligación.
- e) Los tributos recaen sobre una persona determinada, natural o jurídica.

A partir de entonces, la creación e imposición de los tributos por parte del Estado surgirá un vínculo jurídico entre el Estado, como sujeto activo o acreedor de la obligación tributaria, y un sujeto pasivo, denominado contribuyente, que se encuentra obligado a una prestación pecuniaria a título de tributo.



1.4.3. Impuestos

Según la Gaceta No. 11, expediente No. 182-88, página No. 19, sentencia: 03-02-89.

"...El impuesto puede definirse, citando a Ehigberg, como 'Exacciones del Estado y demás corporaciones de derecho público, que se perciben en un modo y una cantidad determinada unilateralmente por el poder público con el fin de satisfacer las necesidades colectivas'; o bien como 'la cuota parte representativa del costo de producción de los servicios indivisibles, que el poder público obtiene legalmente del contribuyente'; o como lo define el tratadista Héctor Villegas: "El tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado..."

Para Ossorio el impuesto es una "Contribución, gravamen, carga o tributo que ha de pagar, casi siempre en dinero, por las tierras, frutos, mercancías, industrias, actividades mercantiles, y profesiones liberales, para sostener los gastos del Estado y las restantes corporaciones públicas. También es el gravamen que pesa sobre determinadas transmisiones de bienes, ínter vivos o mortis causa, y el otorgamiento de ciertos instrumentos públicos."²⁴ Y para Carlos Guilliani Fonrouge, señala que "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie exigidas por el Estado en virtud del poder imperio a quienes se hallen en las situaciones consideradas en la ley como hechos imponibles."²⁵

²⁴ Ossorio, Manuel. *Op. Cit.* Pág. 495.

²⁵ Guilliani. *Op. Cit.* Pág. 291.



Y Monterroso Velásquez el impuesto no es más que: “Un pago en dinero efectuado por los contribuyentes en forma obligatoria y definitiva”.²⁶

Así como para Martínez Fernández, los impuestos “Los impuestos son las cantidades en dinero, en especie o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos.”²⁷

1.4.4. Arbitrios

A partir de lo normado por el Código Tributario en el Artículo 12 señala que el “Arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades.” A diferencia de los impuestos la finalidad de los arbitrios se refiere exclusivamente a atender las necesidades de una o varias municipalidades, es decir pueden determinarse arbitrios específicos de acuerdo a las necesidades de la población y de su municipalidad.

Por su parte Guillermo Cabanellas manifiesta que “Arbitrio es el dinero que el vecino paga al municipio a través de las municipalidades con el fin de que estos puedan cumplir con la prestación de servicios públicos”²⁸ Manuel Ossorio expone “Arbitrios son derechos o imposiciones con que se arbitran fondos para gastos públicos, generalmente municipalidades.”²⁹

²⁶ Monterroso. **Op. Cit.** Pág 26.

²⁷ Fernández Martínez. **Op. Cit.** Pág. 190.

²⁸ Cabanellas, G. **Diccionario jurídico elemental.** Pág. 209

²⁹ Ossorio, M. **Op. Cit.** Pág. 84.



Es decir un Arbitrio es el pago, obligatorio y que establecen las municipalidades para percibir los ingresos que le permitirán cumplir con sus finalidades; es decir lo recaudado a través de los Arbitrios son recursos utilizados en la financiación del régimen municipal para mejorar las condiciones de los servicios prestados por la municipalidad siendo este de carácter pecuniario, obligatorio, y basándose en la legalidad constitucional debe estar establecido en la ley, manteniéndose siempre dentro de un ámbito territorial determinado.

1.4.5. Contribuciones

La contribución va ser un tributo que afecta a quien tenga la propiedad de un bien inmueble pues derivado del aumento del valor del bien por la ejecución de obras públicas se va grabar el mismo con las contribuciones . La definición corresponde a las denominadas, siendo estas las contribuciones de mejoras y las contribuciones especiales.

El Código Tributario, define en el Artículo 13, “Contribución especial y contribución por mejoras. Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivado de la realización de obras públicas o de servicios estatales. Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado...”



Las contribuciones especiales, son los tributos que el Estado u otro poder público percibe en contra presentación de servicios individuales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado, este tributo se caracteriza por la existencia de un beneficio de una obra pública u otro tipo de servicios estatales, especiales, destinados a beneficiar a determinada persona, o grupo social, según Giuliani Fonrouge, al definir las contribuciones especiales señala “La prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado”.³⁰

Según Jorge Luis García Solares, “Mientras que las contribuciones especiales por mejoras, tienen un objeto análogo con las contribuciones especiales, gravar el hecho generador que origine beneficios al contribuyente, sin embargo, tal como lo regula el Código Tributario sus alcances son distintos, mientras que las contribuciones especiales generan beneficios por obras públicas o la prestación de servicios estatales, no se establecen para costear la obra o para prestar el servicio, las contribuciones especiales por mejoras si se establecen para contribuir al costo de la obra que se realiza y como beneficio el contribuyente obtiene plusvalía.”³¹

1.4.6. Tasas

La tasa como tributo es aquella suma pecuniaria que un particular paga al Estado, teniendo como hecho generador o como contraprestación, la prestación efectiva o

³⁰ Giuliani Fonrouge, C. **Op. Cit.** Pág. 295.

³¹ García Solares Jorge. **Vigencia del principio de no Confiscación en las multas y recargos aplicados a los Contribuyentes.** Pág. 48.



potencial de un servicio público y además que este servicio público esté radicado en el propio contribuyente.

En las tasas siempre hay una relación de retribución directa entre quien paga y quien recibe el servicio. La tasa normalmente es un pequeño aporte que paga la persona; ya que al Estado le es más costoso el Servicio.

El tributo denominado tasa no está regulado como tal en el Artículo 10 del Código Tributario, pero es un impuesto que si obtienen las municipalidades u otro ente estatal, por lo que es importante conceptualizarlo, definirlo, clasificarlo y diferenciarlo de las demás formas de tributo, por tal razón lo analizaremos desde el punto de vista doctrinal.

La tasa no representa una retribución como tal a una compensación que se paga por un servicio; en la tasa debe hacerse el cobro con equidad, es decir que no debe existir abuso en el cobro del servicio por parte de la institución que lo cobra y que presta el servicio. La tasa es de carácter voluntario, pues sólo se paga en virtud de la demanda de un servicio.

Para diferenciar las tasas de los impuestos se debe observar que en los impuestos el sujeto pasivo o sea el contribuyente está obligado a pagarlos aún en contra de su voluntad; en las tasas el pago es voluntario, el contribuyente decide si hace uso o no del servicio que le proporciona el Estado, en los impuestos, el Estado no ofrece

ninguna contraprestación o actividad que beneficie directamente al contribuyente.







CAPÍTULO II

2. Impuesto al Valor Agregado

2.1. Antecedentes en Guatemala

En Guatemala el Impuesto al Valor Agregado comienza a regularse en 1983 durante el Gobierno del General Ríos Montt quien mediante Decreto Ley número 72-83, crea la Ley de Impuesto sobre el Valor Agregado en la Venta de Mercancías y en la Prestación de Servicios no Personales, (IVA), misma que fue reglamentada por medio de Acuerdo Gubernativo del mismo año mediante el número 571-83, tomando en cuenta dicha ley y su reglamento respectivo, el Impuesto del Timbre sobre Ventas, dicha ley facilita la evasión en su recaudación, debido a que su monto estaba incorporado en forma acumulativa a los precios que pagaba el consumidor, otro de los aspectos a resaltar es que se consideraba que el Impuesto generaría mayor seguridad fiscal e igualdad en las etapas del proceso de importación, producción, distribución y venta final de bienes, así como servicios no personales, formando así un conjunto de medidas fiscales de reactivación económica.

Mediante el Decreto Ley número 120-83 se aprueban algunas modificaciones al Decreto Ley número 72-83. Estas modificaciones entraron en vigor a partir del 1° de octubre de 1983. La cual rebajaría la tasa del impuesto que originalmente era del 10% al 7%.



Así también en 1984 mediante el Acuerdo Gubernativo número 248-84, por medio del cual se modifica el Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, contenido en el Acuerdo Gubernativo número 571- 83.

Posterior a ello mediante el Decreto Ley número 97-84, entra en vigor la Ley de Impuesto al Valor Agregado, derogando así el Decreto Ley número 72-83, el Capítulo I y los Artículos 15 y 16 del Capítulo IV del Decreto Ley número 120-83.

El Decreto Ley número 97-84 fue reformado por los Decretos números 60-87 y 95-87, dando lugar a que el Acuerdo Gubernativo número 907-84 fuera derogado por el Acuerdo Gubernativo número 448-88, que contiene el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual empezó a regir el día 1 de julio de 1988.

El día 17 de octubre de 1989 se publicó en el Diario Oficial el Decreto número 50-89, que contiene reformas a la Ley de Impuesto al Valor Agregado, con vigencia a partir del 25 de octubre de 1989.

Actualmente la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), se encuentra contenida en el Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala.



2.1.1. Concepto

Para Gómez Sabini, se puede definir el Impuesto al Valor Agregado, como “Un impuesto general de naturaleza indirecta, que recae sobre el consumo y se exige con ocasión de la entrega de bienes o prestación de servicios que tengan lugar en el ámbito de las actividades empresariales o profesionales, así como en la importación de bienes”³²

Es bien llamado Impuesto al Valor Agregado (IVA), como un impuesto específico o indirecto generado por una serie de actos a los cuales la Ley califica como hecho generador del pago del impuesto. De acuerdo al Decreto 27-92, se establece un Impuesto al Valor Agregado (IVA) sobre actos y contratos quedando la administración y control bajo la responsabilidad de la Dirección General de Rentas Internas.

2.1.2. El objeto de este impuesto

Para Sabine el objeto del Impuesto al Valor Agregado es “Gravar el valor de los pagos sucesivos, por este concepto, que representan una carga fiscal idéntica al impuesto satisfecho por el consumidor final y su valor se obtiene deduciendo en cada fase, del impuesto, que grava las operaciones del sujeto, el impuesto que grava sus adquisiciones.”³³

³² Gómez Sabini, Juan Carlos. **Comentarios sobre el IVA**. Pág. 3.

³³ **Ibíd.**



Por otra parte en el Artículo 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado al referirse sobre el hecho generador determina que este va ser generado por:

1. La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales ellos;
2. La prestación de servicios en el territorio nacional;
3. Las importaciones;
4. El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles;
5. Las adjudicaciones de bienes muebles e Inmuebles en pago, salvo las que se efectúen con ocasión de la partición de la masa hereditaria o la finalización del pro indiviso;
6. Los retiros de bienes muebles efectuados por un contribuyente o por el propietario, socios, directores o empleados de la respectiva empresa para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de su propia producción, o comprados para la reventa, o la auto prestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa;
7. La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventarlo, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio. Cuando se trate de casos fortuitos o de fuerza mayor, debe hacerse constar lo ocurrido en acta notarial. Si se trata de casos de delitos contra el patrimonio, se deberá comprobar mediante certificación de la denuncia presentada ante las autoridades policiales y que hayan sido ratificadas en el juzgado correspondiente. En cualquier caso, deberán registrarse estos



hechos en la contabilidad fidedigna en forma cronológica;

8. La venta o permuta de bienes inmuebles;
9. La donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles;

Con ello determinamos cual va ser el objeto gravado por el Impuesto.

Por aparte, el objeto del impuesto según Flores Zabala citando a Fletcher y Wagner, quienes indican que "El objeto del impuesto escriba más bien en las circunstancias en virtud de las cuales una persona se ve obligada a pagar un determinado tributo; agrega además que: la circunstancia en razón de la cual hay lugar al pago del impuesto."³⁴

El objeto así puede ser un bien mueble o inmueble, un acto, un documento, una persona que en este caso será sujeto y objeto del impuesto.

En cuanto a los sujetos del Impuesto al Valor agregado, estos son los sujetos pasivos del impuesto, los obligados al cumplimiento de un deber tributario, se constituyen como destinatario legal del tributo, o sea, el deudor por cuenta propia. Es el sujeto pasivo por excelencia se convierte en el consumidor final, ya que en definitiva es quien soporta el peso del impuesto.

2.2. Principios constitucionales del derecho tributario guatemalteco

Los principios constituyen el fundamento, lineamientos, mediante ellos se crean,

³⁴ Flores Zavala, Ernesto. **Elementos de finanzas públicas mexicanas, los impuestos.** Pág. 108



los principios según el Artículo 4 del Código Tributario, “Principios aplicables a interpretación. La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial.”

Como ya se ha desarrollado en el capítulo anterior la principal de las fuentes del derecho tributario guatemalteco es la Constitución, como una norma de carácter supremo del ordenamiento jurídico, los principios tributarios, no son más que lineamientos por los que se debe regir el sistema tributario de un país, los generalmente aceptados son los de legalidad, capacidad de pago, de igualdad, de generalidad, de proporcionalidad y el de no confiscación entre otros.

Los principios básicos constitucionales tributarios que limitan efectivamente la potestad tributaria del Estado son: Principio de legalidad, principio de Igualdad y principio de capacidad contributiva o capacidad de pago, entre otros, los cuales en el ordenamiento jurídico guatemalteco se encuentran regulados en los Artículos 239 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

2.2.1. Principio de legalidad

Este principio permite al contribuyente conocer con la debida anticipación cuál es la naturaleza y cuáles son los alcances de sus obligaciones frente al ente recaudador o



sujeto activo, así como la esfera de derechos ejercitables en contra del Estado cuando éste, en su función recaudatoria, pretenda traspasar o exceder los límites del marco jurídico a los que debe constreñirse su actuación.

Para Guillermo Cabanellas, legalidad significa “Calidad de legal o proveniente de la ley; régimen político fundamental de un Estado, especialmente el establecido por la Constitución Política de la República”. La palabra legal la define como “Lo mandado por la ley, lo contenido en ella, conforme a su letra o a su espíritu, legítimo, lícito.”³⁵ Adolfo Merkl, citado por Castillo González sostiene que “Toda actividad del Estado debe basarse en ley, que es el único medio para establecer y consolidar el estado de derecho.”³⁶

Como lo señala Radovic “Conforme a este principio, no puede establecerse ningún tributo o carga impositiva sino por medio de una ley. Se sostiene que no hay tributo sin ley (nullum tributum sine lege), lo cual significa que no puede existir un tributo sin una ley dictada previamente y que lo establezca en forma expresa. En términos genéricos se sostiene que en un Estado de Derecho nadie puede ser obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe.”³⁷

En el ordenamiento legal guatemalteco el principio de legalidad está regulado con la Constitución Política de la República en el Artículo 239, en este artículo se consagra este principio debido a que el establece que la única fuente creadora de tributos puede

³⁵ Cabanellas, Guillermo. **Op. Cit.** Tomo II Pág 407

³⁶ Castillo Gonzáles, Jorge Mario. **Derecho administrativo.** Pág. 34.

³⁷ Radovic Schoepen, Angela. **La Obligación Tributaria,** pág. 59



ser la ley, normando que es potestad exclusiva del Congreso de la República de Guatemala decretar impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, así como las bases de recaudación de dichos tributos, "Artículo 239. Principio de Legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República de Guatemala, decretar impuestos ordinarios, extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- a) El hecho generador de la relación tributaria;
- b) Las exenciones;
- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad tributaria;
- d) La base imponible y el tipo impositivo;
- e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos ; y,
- f) Las infracciones y sanciones tributarias.

Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradiga o tergiversen las normas 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."

El principio de legalidad tiene su esencia en la primacía de la ley; es decir, que toda norma tributaria debe encontrarse regida estrictamente en cuanto a su creación,



aplicación, y procedimiento a normas legales que la regulen, sin contravenir el principio de jerarquía.

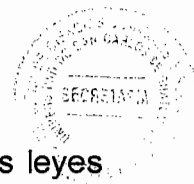
Por este principio se exige que la ley establezca claramente el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el sistema o la base para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las exenciones, las infracciones y sanciones el órgano habilitado para recibir el pago, etc.

El fundamento de este principio se encuentra en la necesidad de proteger el derecho de propiedad de los contribuyentes y el consagrar un grado mínimo de seguridad jurídica. Así también Gabino Fraga, hace notar que este principio consiste en que “Ningún órgano del Estado puede tomar una decisión individual que no sea conforme a una disposición general.”³⁸

2.2.2. Principio de Igualdad

La base del principio de igualdad se encuentra en el Artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala, “Todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos...” de esto se infiere que el Estado al establecer tributos, no puede establecer discriminaciones subjetivas el objeto de este principio es garantizar a las personas la igualdad de trato frente a la imposición de tributos independientemente de sus condiciones subjetivas.

³⁸ Fraga, Gabino. **Derecho administrativo**. Pág 75.



Rodríguez Lobato cita en su obra que “El principio de igualdad significa que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias y, consecuentemente, que deberá tratar en forma desigual a los desiguales o que estén en desigualdad de circunstancias.”³⁹

Giulliani al referirse al principio, de igualdad, señala que “No se refiere a la igualdad numérica que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentren en análogas situaciones, de modo que no constituye una regla férrea, porque permite la formación de distintos o categorías, siempre que éstas sean razonables con exclusión de toda discriminación arbitraria, injusta u hostil contra determinadas personas o categorías de personas.”⁴⁰

El principio de igualdad, indica que se ha de gravar según la capacidad de pago, lo que no supone una igualdad aritmética, sino un sistema tributario justo.

2.2.3. Principio de capacidad contributiva o capacidad de pago

En el ordenamiento jurídico guatemalteco el principio de capacidad de pago está regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 243 en el cual se regula “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...”. Al que la Honorable Corte de Constitucionalidad

³⁹ Rodríguez. **Op. Cit.** Pág. 99

⁴⁰ Fonrouge, Giulliani. **Op. Cit.** Pág. 477.



expone "...Este principio tributario garantizado por la Constitución Política de República de Guatemala, 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 deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador, debe fijar 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, y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen, los gastos necesarios para poder producir la renta. El principio de capacidad de pago, también tiene como presupuesto la personalización del mismo..." esto según Gaceta No. 37, expediente No. 167-95, página No. 45, sentencia: 28-09-95.

De acuerdo a esto los que poseen mayor ingreso o riqueza, pagan más impuesto, independientemente de los beneficios que reciban de los gastos públicos.

Así, también en sentencia del 2002 la Corte de Constitucionalidad refiere al respecto "...El Artículo 243 de la Constitución exige que 'el sistema tributario debe ser justo y equitativo'. En la elaboración legislativa del tributo y como vía de justicia tributaria hay tres momentos importantes: la delimitación del hecho imponible, que se refiere a la



aptitud abstracta para concurrir a las cargas públicas; la delimitación de la base imponible, que es la que orienta la fijación normativa a efectos de procurar la igualdad en razón del grado de capacidad contributiva de cada presupuesto objetivo; y, finalmente, la delimitación de la cuota tributaria, es decir, la regulación de las tarifas o alícuotas individuales. Es en esta última fase en la cual se trata de la capacidad contributiva específica, que consiste en la adecuación de la igual aptitud objetiva para concurrir a las cargas públicas a la desigual situación de los potenciales contribuyentes.

Se produce en la fase de delimitación de la cuota tributaria una relación que lleva a la igualdad ante la ley, para que la justicia se produzca en cada caso concreto y se alcance con ello la equidad. Derivado de lo anterior, es la capacidad contributiva específica (aptitud subjetiva comparativa) la que orienta la determinación concreta de la deuda tributaria en razón de las circunstancias personales de cada sujeto (subjetivación del tributo)...” Gaceta No. 63, expediente No. 1233-01, sentencia: 05-02-02.

2.2.4. Principio tributario de proporcionalidad

El principio de proporcionalidad consiste en que todas las leyes impositivas, por mandato constitucional, deben establecer tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de sus capacidad económica, para así afectar una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado, distribuyendo la carga entre todas las fuentes de riqueza



del país. En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos.

La proporcionalidad así consagrada implica que la carga tributaria que afecta a cada contribuyente debe ser adecuada y razonable, no excediendo de lo razonable. Se trata de asegurar que los tributos no sean expropiatorios. En la Constitución Política de la República de Guatemala, se establece la obligación del Estado a orientar la economía nacional para lograr la utilización de los recursos naturales y el potencial humano, para incrementar la riqueza y tratar de lograr el pleno empleo y la equitativa distribución del ingreso nacional.

Esta argumentación está basada en la consolidación del principio de justicia social, contemplando dentro de esta distribución la carga del gasto público.

Son fundamentos de carácter constitucional que constituyen la estructura del derecho tributario y este principio incluye también la progresividad del tributo, o sea imposiciones superiores a la proporcionalidad de modo creciente, a efecto que a medida que aumente la capacidad económica del obligado, aumente también la carga tributaria.

Para que un sistema tributario resulte justo y equitativo no basta con que quienes posean mayores ingresos contribuyan en forma cuantitativamente mayor que las personas de menores ingresos, sino que a su vez esta mayor aportación económica se



haga en forma cualitativa.

Es decir el tributo como tal debe en efecto afectar los patrimonios de los sujetos pasivos desigualmente en función de sus respectivas capacidades económicas. Es decir, el cobro del tributo deberá ser cualitativamente más fuerte en el caso de los contribuyentes que obtengan mayores ingresos y cualitativamente menor tratándose de contribuyentes de menores recursos económicos registren.

El principio de proporcionalidad atenderá la capacidad económica de los contribuyentes y su distribución de las cargas fiscales entre las riquezas existentes vinculándose a la economía general del País, tomando en cuenta fundamentalmente las tasas, cuotas o tarifas tributarias; inspirándose en criterios de progresividad; persiguiendo la implantación de la justicia en todo el sistema tributario; mediante la percepción de ingresos, utilidades o rendimientos y en función de la existencia de fuentes de riqueza gravables; regulando la capacidad contributiva de los ciudadanos; y vinculándose con el entero de las contribuciones necesarias para sufragar los gastos públicos.

2.2.5. Problemática sobre el cobro al impuesto

Como punto de partida en la problemática que se establece tenemos como resultado de ello el completo e irrestricto descontrol por parte de la Administración Pública, pues se carece de mecanismos que dejen manejar el ingreso referente al impuesto.

En cuanto a la ilegalidad que se establece por parte de la Superintendencia de



Administración Tributaria, si una persona desea comprar un vehículo marca Mazda, modelo 2013, tipo automóvil, Línea 3i, la tasa impositiva en este caso sería del 2% sobre el valor del hecho generador es lo que se podría determinar en una primera vista sobre la legislación, sin embargo en lo que se refiere a un vehículo como el descrito, la tabla de valores Imponibles establece que este vehículo tiene un valor de mercado de Q 189,900.00 es decir dicho vehículo paga el 2% sobre dicho monto lo que asciende a Q 3,798.00 si bien es cierto es un monto que podríamos determinar justo, toda vez que se aplicara según el valor de costo del vehículo, sin embargo si el vehículo es adquirido por Q 90,000.00 debido a las condiciones físicas del mismo el impuesto a cancelar es igualmente de Q 3,798.00 cuando lo que se debería pagar es Q 1,800.00.

Ahora bien si el vehículo al que se hace alusión se refiere al mismo vehiculó de modelo 2006, dicho impuesto según un valor fijo para todos los vehículos de Cinco años atrás al año en curso es de Q 500.00 al igual que el vehiculó Chevy moza de Modelo 1998, lo que nos demuestra una clara ilegalidad tanto a los principios constitucionales de Capacidad de Pago y de Proporcionalidad, misma que la propia Administración Tributaria corrompe mediante pautas irrestrictas de cobros de impuestos.





CAPÍTULO III

3. Tabla de valores imponibles por enajenación de vehículos terrestres

3.1. Definición

La tabla de valores imponibles para la enajenación de vehículos terrestres, es determinada por la Superintendencia de Administración Tributaria, misma que regula el monto a pagar de los vehículos y motocicletas del modelo de año en curso, del año siguiente y del año anterior al año en curso, y de toda clase de vehículos marítimos y aéreos, regulando así el monto a pagar de Impuesto al Valor Agregado según la base imponible.

3.2. Procedimiento de regulación

El valor del vehículo, para efecto de la aplicación del impuesto sobre Circulación, se determina en tablas de valores imponibles, elaboradas anualmente por la Administración Tributaria y aprobadas por Acuerdo del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, la cual será publicada en el diario oficial y en la página de internet de la Administración Tributaria a más tardar el treinta de noviembre de cada año y regirán para el año inmediato siguiente. Como lo determina el Artículo 10 de Decreto Número 70-94 del Congreso de la República de Guatemala.



3.3. Tipo impositivo

En los casos de enajenación de vehículos automotores terrestres del modelo del año en curso, del año siguiente y del año anterior al año en curso, y de toda clase de vehículos marítimos y aéreos, el Impuesto al Valor Agregado se pagará según la tarifa establecida en el Artículo 10 del Decreto Número 70-94 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos. "Artículo 10. La base imponible aplicable para los vehículos de la Serie Particular se establece sobre el valor de los mismos. Para estos casos, el impuesto se pagará de conformidad a la tabla de valores imponibles elaborada anualmente por la Administración Tributaria, aprobada por el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, y publicada en el diario oficial y en la página de internet de la Administración Tributaria, en el mes de noviembre de cada año. Para la determinación del impuesto se aplicarán sobre la base imponible los siguientes tipos impositivos:

| MODELO DEL VEHÍCULO | TIPO IMPOSITIVO |
|---|-----------------|
| 1. Del año en curso o del año siguiente | 2.0% |
| 2. De un año un día a dos años | 1.8% |

En los casos de venta, permuta o donación entre vivos de vehículos automotores terrestres que no sean del modelo del año en curso, del año siguiente al año en curso o



del año anterior al año en curso, a excepción de las motocicletas, el impuesto se aplicará conforme a la escala de tarifas específicas siguientes:

| Modelo | Tarifa fija |
|--|---------------------------------|
| De dos a tres años anteriores al año en curso | Un mil Quetzales (Q.1,000.00) |
| De cuatro o más años anteriores al años en curso | Quinientos Quetzales (Q.500.00) |

En los casos de venta, permuta o donación entre vivos de motocicletas que no sean del modelo del año en curso, del año siguiente al año en curso o del año anterior al año en curso, el impuesto se aplicará conforme al modelo anual, aplicando la siguiente escala de tarifas específicas fijas:

| Modelo | Tarifa fija |
|--|----------------------------------|
| De dos a tres años anteriores al años en curso | Trescientos Quetzales (Q.300.00) |
| De cuatro o más años anteriores al años en curso | Doscientos Quetzales (Q.200.00) |

Según el Acuerdo de Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria Numero 17-2012 en su tercer considerando expone "Que como consecuencia del análisis y verificación de los precios del mercado de los vehículos, la Tabla de Valores Imponibles del Impuesto al Valor Agregado por enajenación de vehículos terrestres



año en curso, contiene los mismos registros en cuanto a la base imponible del valor de los vehículos de la tabla del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres 2013, por lo que se estima apropiada su interrelación por simplicidad. A esto es que debe tenerse en cuenta la Tabla de Valores Imponibles aprobada por el Acuerdo de Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria Numero 16-2012

Según el punto Tercero del Acuerdo de Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria Numero 17-2012, regulando que “En lo que se refiere a los Vehículos Terrestres, que no aparecen incluidos en la Tabla de Valores Imponibles, el impuesto se determinara y pagara de la forma siguiente:

- a) Cuando la marca, línea y demás características del vehículo no aparezcan incluidas en la Tabla de Valores Imponibles, se aplicara el valor que corresponda al rubro inmediato más bajo del vehículo que presente mayor grado de similitud en la marca, línea, centímetros cúbicos, tipo y estilo.
- b) Cuando la marca y línea aparezcan en la Tabla de Valores Imponibles pero las demás características no coincidan, se aplicara el valor que presente mayor grado de similitud en centímetros cúbicos, tipo y estilo que corresponda al rubro inmediato más bajo en la marca y línea del vehículo; y
- c) Cuando la marca aparezca en la Tabla de Valores Imponibles, pero las demás características no coincidan, se aplicara el valor que presente mayor grado de



características no coincidan, se aplicara el valor que presente mayor grado de similitud en centímetros cúbicos, tipo y estilo, que corresponda al rubro inmediato más bajo en la marca del vehículo.

3.4. Valor real del hecho generador

Según la ley del Impuesto al Valor Agregado la venta es todo acto o contrato que sirva para transferir a título oneroso el dominio total o parcial de bienes muebles o inmuebles situados en el territorio nacional, o derechos reales sobre ellos, independientemente de la designación que le den las partes y del lugar en que se celebre el acto o contrato respectivo.

Por lo cual a través de la venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos nace el hecho generador.

Ahora bien a través del Artículo 10 del Decreto Número 70-94 del Congreso de la República, Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos. La base imponible aplicable para los vehículos de la Serie Particular se establece sobre el valor de los mismos. Sobre este valor es el que el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria regula la tabla. Para la determinación del impuesto se aplica la base imponible según como se especifica anteriormente en el presente capítulo, siendo con ello determinante que el impuesto generado por la compra venta de un vehículo responde al precio pagado real entre el comprador y



3.5. La Superintendencia de Administración Tributaria

3.5.1. Fundamento legal

La creación de la SAT fue aprobada por el Congreso de la República, según Decreto Número 1-98, el cual entró en vigencia a partir del 21 de febrero de 1998.

La Superintendencia de administración Pública, es una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, contenidas en la legislación. La institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

3.5.2. Directorio

La creación del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria se realizó mediante la elección de una nómina de 12 candidatos, de los cuales el Presidente de la República seleccionó los titulares y suplentes, nombrados según Acuerdo Gubernativo No. 252-98.

El Directorio está conformado de la manera siguiente:

1. El Ministro de Finanzas Públicas, quien lo preside.



2. Cuatro directores titulares y sus suplentes.

El superintendente de administración Pública, quien actúa como secretario.

3.5.3. Objeto y funciones

Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes:

- a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las Municipalidades.
- 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 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 o la subfacturación 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. Así mismo 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 esta ley.
- 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) Y todas aquellas que se vinculen con la administración tributaria y los ingresos tributarios.

3.5.4. Funciones del directorio

El Directorio es el órgano de dirección superior de la SAT; le corresponde dirigir la política de la administración tributaria y velar por el buen funcionamiento y gestión de la institución.

Funciones:

- a) Emitir opinión previa a su presentación sobre toda iniciativa de ley que presente el Organismo Ejecutivo en materia tributaria o que pudiere afectar la recaudación



- b) 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. Así mismo, evaluar periódicamente y proponer las modificaciones legales pertinentes a las exenciones y los beneficios vigentes, por conducto del Organismo Ejecutivo;

- c) Proponer al Ejecutivo, por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas, las medidas legales necesarias para el mejoramiento de la administración tributaria;

- d) Asesorar al Organismo Ejecutivo en materia de legislación y política tributaria;

- e) Aprobar o dictar las disposiciones internas que faciliten y garanticen el cumplimiento de los objetivos de la SAT, de las leyes tributarias y aduaneras y de sus reglamentos;

- f) Aprobar y reformar, a propuesta del Superintendente, los reglamentos internos de la SAT, incluyendo los que regulan la estructura organizacional, el régimen laboral, de remuneraciones y de contrataciones de la SAT;

- g) Aprobar el presupuesto anual de ingresos y egresos de la SAT, así como sus modificaciones y remitirlo al Organismo Ejecutivo y al Congreso de la República,



- g) Aprobar el presupuesto anual de ingresos y egresos de la SAT, así como sus modificaciones y remitirlo al Organismo Ejecutivo y al Congreso de la República, conforme lo establecido en la Constitución Política de la República y en la Ley Orgánica del Presupuesto;
- h) Aprobar la ejecución y liquidación del presupuesto de la SAT, para su posterior traslado a la Contraloría General de Cuentas y al Congreso de la República, así como para su publicación en el diario oficial;
- i) Aprobar y publicar, anualmente, los estados financieros de la SAT;
- j) Aprobar los procedimientos y el ámbito de la delegación a que se refiere el Artículo 4 de esta ley;
- k) Resolver los recursos administrativos que le corresponda conforme a la ley, y
- l) Las demás funciones que le confiere esta ley y otras leyes aplicables.

3.5.5. Superintendente

El superintendente 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 institución.



de la institución.

Para el cumplimiento de las funciones de la SAT, el superintendente de administración tributaria tiene la representación legal de la institución, la cual podrá delegar en los funcionarios que designe para el efecto.

3.5.6. Ilegalidades de la tabla

Las ilegalidades mencionadas están contenidas en la tabla de valores imponible para el pago del Impuesto al Valor Agregado en la enajenación de vehículos terrestres, a lo largo de la presente investigación dan lugar a que los compradores opten por no realizar el traspaso de los vehículos adquiridos para evitarse el pago de dicho impuesto, que como se puede observar un vehículo modelo 2008 BMW pagaría lo mismo que un vehículo Maruti modelo 1998 es ilógico pensar que esta tabla y estos montos establecidos por la Administración responden a la veracidad de las acciones o toman en consideración los valores reales de la comercialización de los vehículos.

Por otra parte es menester mencionar que no es viable esta forma de enmarcar la tributación pues no refleja la capacidad real de un contribuyente además de ello deja en desventaja en referente al tributo a aquellas personas que no tienen las posibilidades económicas para sufragar dicho gasto, es de considerar que un individuo que gasta aproximadamente de Q 180,000.00 por un vehículo tipo Porsche Carrera modelo 2007, pagare el mismo impuesto que una persona que compra un vehículo Toyota modelo 1988, ambos pagan Q 500.00 por el Impuesto de Valor Agregado.



La ilegalidad del cobro del Impuesto al Valor Agregado, según el valor de la Tabla de Valores imposables, deja con ello un valor del hecho generador del Impuesto al Valor Agregado sobre un vehículo terrestre sin considerar el valor real del hecho generador, al determinarse un valor fijo del impuesto mediante el monto que establece la Tabla de valores imposables, el pago del Impuesto al Valor Agregado no responde a lo determinado en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, sino sobre un cargo fijo según el valor que la tabla impone, el valor del impuesto que se debe pagar no responde al valor de la negociación sino sobre el valor que la Superintendencia de Administración Tributaria aprobó según el Acuerdo de Directorio numero 17-2012.

Al tributar según un valor preestablecido el derecho a la libre negociación se ve afectado pues este es el valor del Impuesto que se debe cubrir, se debe cancelar sobre un hecho generador distinto al valor real de los vehículos, no sobre el verdadero valor pagado por el bien mueble en este caso el vehículo.

Una solución que podría mejorar la funcionalidad de una tabla de valores imposables es el de determinar una tabla de valores reales para todo tipo de vehiculó no solo para los de años anteriores o posteriores al año en curso sino sobre el valor real de dicho automotor.



CAPÍTULO IV

4. La ilegalidad del cobro de Impuesto al Valor Agregado según la tabla de valores imponibles

La ilegalidad del cobro del Impuesto al Valor Agregado, resultante de la tabla de valores imponibles derivado de la enajenación de vehículos terrestres, deja con ello un valor del Impuesto al Valor Agregado sobre un vehículo terrestre sin considerar el valor real del hecho generador, obviando en este caso el valor real pagado al adquirir un vehículo.

La Superintendencia de Administración Tributaria será quien determine el valor fijo del impuesto, el pago del Impuesto al Valor Agregado no responde a lo determinado por el Artículo 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, sino sobre un cargo fijo según el valor que la tabla impone, el valor del impuesto que se debe pagar no corresponde al pago del Impuesto al Valor Agregado sobre el valor de la negociación sino sobre el valor que la Superintendencia de Administración Tributaria aprobó según el Acuerdo de Directorio número 17-2012.

Se está ante un abuso por parte de la Superintendencia de Administración tributaria, al tener que tributar según un valor preestablecido dejando de un lado el derecho a la libre negociación pues este es el valor del Impuesto que se debe cubrir, se debe cancelar sobre un hecho generador sobrestimado al valor real de los vehículos, no

cancelar sobre un hecho generador sobrestimado al valor real de los vehículos, no sobre el verdadero valor pagado por el bien mueble en este caso el vehículo terrestre que sean del año en curso, del año anterior y del siguiente año al del curso.

4.1. Aspectos considerativos

Se debe establecer los aspectos doctrinales en materia tributaria respecto a la naturaleza de un impuesto en este caso el Impuesto al Valor Agregado, de igual manera los aspectos fundamentales a razón de la aplicación del impuesto y las facultades que el órgano recaudador pueda disponer su reglamentación sin objetar ningún principio constitucional ni propio de la naturaleza del impuesto.

Desde el punto de vista jurídico la Superintendencia de Administración Tributaria en este sentido se ha excedido en sus facultadas respecto a la reglamentación sobre el Impuesto respectivo en la comercialización de vehículos terrestres, pues previo a la negociación y sin tomar en cuenta ningún aspecto contextual, determina el valor de un bien mueble, tomado este valor como el monto de negociación aun sin este ser aplicado realmente como valor real de la enajenación.

Respecto al análisis la aplicación de criterios tributarios y constituciones sobre los principios rectores en materia tributaria y sobre las facultades que la administración tributaria observa, sobre la fijación del monto de un impuesto imponible, sobre el porcentaje del hecho generador y no así sobre un monto presupuesto a la negociación.



tributaria, el cobro establecido por el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, mediante la tabla de valores imponibles sobre enajenaciones de vehículos terrestres, responde a la violación de estos principios como consecuencia de la imposición de la respectiva tabla mediante un Acuerdo del Directorio mediante una atribución que viola el principio de legalidad y de capacidad de pago estableciendo un valor clasificatorio respecto al valor sobre el cual se negocia un vehículo terrestre.

La necesidad de respetar los derechos y garantías constitucionales, más aun la legalidad en aspectos tan fundamentales como lo son los impuestos y tributos, es menester establecer la extralimitación de un órgano de administración como sujeto creador de impuestos y normas específicamente normando el hecho generador del mismo como se ha evidenciado.

La utilidad de la investigación se ve establecida dentro del marco de legalidad del derecho, pues un estado garante de los derechos fundamentales necesita de una orientación en las acciones tomadas por parte de la administración pública y dentro del presente supuesto la administración tributaria, cabe resaltar que la situación legal de esta tabla de valores imponibles debe ser aclarada manteniendo así el estado de legalidad y la credibilidad del estado y del control de sus instituciones.

El principio de legalidad establecido en el art. 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala. De acuerdo a este dogma jurídico el legislador, como creador de la ley tributaria, debe detectar los hechos económicos que evidencien la capacidad



contributiva de las personas conforme a los principios jurídicos fundamentales en los cuales se crea la necesidad de una estructura contributiva para así establecer los correspondientes gravámenes.

Por lo que según Ernesto Flores Zabala manifiesta que “Por lo anterior es que las obligaciones fiscales tienen el carácter de obligaciones ex-lege,”⁴¹ en cuanto que para su nacimiento resulta necesaria la conjunción de presupuesto abstractamente definido en la ley y el hecho o fenómeno que encuadra dentro de dicha hipótesis o presupuesto

Según el principio de legalidad el único ente encargado y al que se le atribuye la potestad de determinar impuestos es el organismo legislativo por lo que es también necesario determinar algunos aspectos doctrinarios correspondiente al Derecho Tributario. El principio de capacidad de pago se encuentra enunciado en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República, El sistema tributario debe ser justo y equitativo.

A partir de la base imponible esta se entiende como la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible, es decir, es la cuantificación del hecho imponible, que servirá para cuantificar la obligación tributaria.

El hecho imponible precisa el objeto del tributo y provoca el nacimiento de la obligación tributaria el término “hecho imponible” según Dino Jarach, quien sobre la denominación empleada comenta lo siguiente: “... hecho imponible como una expresión sintética, y

⁴¹ Flores Zavala Ernesto; **Elementos de finanzas públicas mexicanas**. 455



podría decir convencional, para un concepto que es mucho más amplio de lo que las dos palabras significan.”⁴²

4.2. Principios constitucionales y el exceso de atribuciones de la Superintendencia de Administración Tributaria

Atendiendo el principio de legalidad y de libertad de comercio primero al hablar del principio de legalidad me refiero a el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el que establece 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, especialmente las siguientes... b) La base imponible y el tipo impositivo; a este respecto la Honorable Corte de Constitucionalidad expone que "...es conveniente distinguir dos momentos diferentes en el ejercicio de la potestad tributaria. Cuando se decreta un impuesto debe plasmarse en normas legales, que tal como se ha venido considerando, deben contener las bases de recaudación conforme mandato constitucional. Una de ellas es la base imponible que debe quedar así definida en la ley, teniendo presente que siendo esta última una disposición que por naturaleza tiene carácter general, la base imponible ha de describirse también en parámetros generales que permitan su aplicación cierta y segura al caso individual. Distinto es cuando se trata ya de concretar en cada caso la determinación cuantitativa de la base imponible individual, que no puede hacerse en la misma ley, sino que es función que se

⁴² Jarach, Dino. **El hecho imponible**. Pág. 155



desenvuelve en su aplicación, en relación Estado-contribuyente..." Gaceta No. 8, expedientes acumulados Nos. 10-88, 11-88 y 38-88; página No. 23, sentencia: 12-05-88.

Así también expone "El Artículo 239 de la Constitución consagra el principio de legalidad en materia tributaria, que garantiza que la única fuente creadora de tributos puede ser la ley, estableciendo que es potestad exclusiva del Congreso de la República decretar impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, así como la determinación de las bases de recaudación de dichos tributos." Gaceta No. 40, expediente No. 533-95, página No. 34, sentencia: 20-06-96.

Sin embargo esta por de mas mencionar que no existe ninguna acción de Inconstitucionalidad planteada ante la Corte de Constitucionalidad a este respecto.

En cuanto a la libertad de comercio, a la libre negociación partiendo del Artículo 39 de la Constitución Política de la República de Guatemala que regula la Propiedad privada en el cual se garantiza la propiedad privada como un derecho inherente a la persona humana. Toda persona puede disponer libremente de sus bienes de acuerdo con la ley. Al analizar este derecho paralelamente a la tabla de valores imposables de vehículos terrestres puede observarse como a través del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria sin tomar en consideración el principio de legalidad de carácter constitucional, este se atribuye funciones legislativas en cuanto a la imposición

de una base para recaudar el Impuesto al Valor Agregado mediante un rubro establecido según los estudios de mercado respecto a los precios de los vehículos.

Es decir mediante el Acuerdo 17-2012 del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, no solo se regula el valor impositivo del Impuesto sino a su vez se limita el derecho a disponer libremente de los bienes muebles como lo son los vehículos en el presente caso, pues se determina un precio de venta y compra según la base que ellos consideran de acuerdo a la Tabla de Valores Imponibles.

En este aspecto el contexto de una negociación de carácter privada se ve entorpecida por las limitantes que la Administración Tributaria impone al cobro del Impuesto, la cual a su vez obliga al pago de un determinado monto de acuerdo a la base impuesta por el mencionado Acuerdo.

A esto se refiere el Acuerdo 17-2012 pues no se atienden las condiciones en las que un bien se encuentre o la libre disposición que un individuo haga sobre su propiedad sino se condiciona el pago del impuesto referido.

De manera que aunado a lo anterior si se analiza el Artículo 43 Libertad de industria, comercio y trabajo. Se reconoce la libertad de industria, de comercio y de trabajo, salvo las limitaciones que por motivos sociales o de interés nacional impongan las leyes.



“...El comercio, entendido como la actividad lucrativa que ejerce cualquier persona física o jurídica, sea en forma individual o colectiva, intermediando directa o indirectamente entre productores y consumidores, con el objeto de facilitar y promover la circulación de la riqueza, se encuentra especialmente reconocido y protegido por el Artículo 43 de la Constitución Política de la República, el cual preceptúa que el mismo puede ejercerse libremente, salvo -reza la norma- las limitaciones que por motivos sociales o de interés nacional impongan las leyes. Como puede apreciarse, este precepto formula una reserva en lo relativo a que sólo mediante leyes -dictadas por el Congreso de la República- puede restringirse la actividad de comercio...” Gaceta No. 50, expediente No. 444-98, página No. 290, sentencia: 10-11-98.

Mediante la limitación a la libres disposición de los bienes de un particular, hasta la obligatoriedad pretendida sobre el precio comercial de un bien que se impone por una tabla que no considera los aspectos extracontractuales de una traslación de dominio de un vehículo, perjudica e infiere duramente en la economía de los particulares al adquirir un bien de estas características.

El Art. 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala exige que ‘el sistema tributario debe ser justo y equitativo’. En la elaboración legislativa del tributo y como vía de justicia tributaria hay tres momentos importantes: la delimitación del hecho imponible, que se refiere a la aptitud abstracta para concurrir a las cargas públicas; la delimitación de la base imponible, que es la que orienta la fijación normativa a efectos de procurar la igualdad en razón del grado de capacidad contributiva de cada



presupuesto objetivo; y, finalmente, la delimitación de la cuota tributaria, es decir, la regulación de las tarifas o alícuotas individuales. Es en esta última fase en la cual se trata de la capacidad contributiva específica, que consiste en la adecuación de la igual aptitud objetiva para concurrir a las cargas públicas a la desigual situación de los potenciales contribuyentes.

4.3. Validez de la tabla de valores Imponibles para la enajenación de vehículos terrestres

Para poder establecer una tabla de valores imponibles para la enajenación de vehículos terrestres, se debe tomar de base los principios constitucionales, apoyando un criterio jurídico a ellos la normación de este tipo de instrumentación jurídica como base para la recaudación fiscal por parte de la Superintendencia de Administración tributaria, suponen una adecuación al principio de legalidad como primera variable, toda vez que deberá ser mediante el Congreso de la República de Guatemala a través del cual se dicte el decreto correspondiente.

Dicho decreto deberá ser congruente con el principio de capacidad de pago y de libertad de comercio, pues si bien es cierto es necesario determinar un valor impositivo sobre un valor real, pues como resultado de la libre determinación se estaría en una debilidad jurídica al mantener una posibilidad latente en la evasión fiscal, dichos valores deben de mantenerse en un rango que atienda al estado del vehículo, es así que mediante un valor impositivo variable pueda permitir una correcta recaudación respecto



al verdadero valor del hecho generador.

El enfoque primordial de una tabla de valores imponibles se ve reflejado en un primer aspecto de legalidad pues como punto neurálgico se convierte en el punto de respaldo de toda norma jurídica.

La existencia de una tabla de valores imponibles mediante valores referenciales para el cobro del Impuesto al Valor Agregado supondría una validación de los principios constitucionales toda vez que la misma sea establecida por el Congreso de la República de Guatemala, de esta manera se estaría garantizando mediante un precio mínimo y un precio máximo de los vehículos terrestres la libre negociación.

Si bien es cierto supondría una carga de trabajo determinante para la Administración tributaria los beneficios económicos que propicien y activen la economía mediante la actividad lucrativa dedicada a la comercialización de vehículos aumentaría generando así un aumento en la economía nacional.

Siendo que los vehículos terrestres en Guatemala alcanzan cerca de dos millones quinientos mil a lo que se le suma la enorme cantidad de vehículos que ingresan al país por lo que la comercialización de esta enorme cantidad de bienes se debe regular de manera correcta y así obtener una efectividad en el control fiscal sobre la enajenación de vehículos terrestres.

Actualmente la tabla de valores Imponibles para la enajenación de vehículos terrestres



es aplicada según el valor fijado por la misma tabla sin embargo considero viable según sea el caso determinar un monto variable de entre el 15 y 20 % a razón de equiparar el valor real de la negociación con lo pactado inclusive si eso supone la modificación porcentual actual que se maneja en el cobro del Impuesto al Valor Agregado.

Es así que la tabla de valores imponible quedaría normada en un cuerpo normativo, mediante decreto del Congreso de la República en base a sus funciones constitucionales determinando así una tabla de valores Imponibles para la enajenación de vehículos terrestres opcional a un rubro modificable del 20% en aumento y 15 en detrimento del patrimonio del vendedor, pues esto daría margen de negociación real.

4.4. Ilegalidades generales

Por parte del Ministerio Público como entidad encargada de la persecución penal por parte de los individuos que realicen actividades de evasión fiscal u omitan el pago de sus impuesto en materia de vehículos dicha entidad carece de control toda vez que es indeterminable según sus funcionarios la realización de una negociación pues como bien sabido muchas de las veces el vendedor únicamente entrega el título de propiedad con su firma y es el comprador quien no realiza dichos tramites es así que es muy difícil que el Ministerio Público pudiere perseguir estas acciones ya que ni la propia Administración Tributaria mantiene dicha estadística real sobre el cobro del Impuesto al Valor Agregado para los vehículos terrestres.



Por su Parte el Registro Fiscal de Vehículos siendo una sección de la Superintendencia de Administración tributaria sus facultades respecto a los vehículos responde únicamente a sus facultades que le refiere el Artículo 24 del Decreto 70-94 para la inscripción y ejercerá el control de los vehículos, tomando como base los datos consignados 1. La póliza de importación, para los vehículos nuevos o usados 2. El certificado de fabricación, para los vehículos producidos en la República. 3. El Certificado de Propiedad de Vehículos, que será emitido por la Superintendencia de Administración Tributaria o por la institución designada para el efecto, con base en la póliza de importación de todo vehículo nuevo o usado. 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, que acredite todas las características y el valor del vehículo, 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, emitir Certificado de Propiedad de Vehículos. Es decir el Registro Fiscal de Vehículos no determina ni lleva el control de la recaudación tributaria en lo referente al Impuesto al Valor Agregado sobre la enajenación de dichos vehículos.

Por su parte la Superintendencia de Administración Tributaria al referirse al porcentaje real es improbable obtener un dato porcentual pues todas las personas deben realizar el pago de impuesto al realizar el traspaso del vehículo. Es decir no se tiene un control para obligar a los contribuyentes a pagar el impuesto o bien realizar el traspaso que en dicho caso es lo realmente importante además de la importancia del registro.



De la misma manera todos los vehículos están afectos a dicho impuesto pues efectivamente el pago también aplica a los vehículos chocados y a cualquier otro vehículo que sea enajenado dentro del territorio guatemalteco.

Sin embargo a los vehículos importados deben pagar el impuesto según su arancel específico en estos casos no aplica el Acuerdo 17-2012 del directorio. Sino mas bien la tabla de valores imponible para la importación de de vehículos.





CONCLUSIÓN DISCURSIVA

Los Acuerdos del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, regulan la base imponible o el tipo impositivo de un impuesto. Al analizar el Impuesto al Valor Agregado sobre la enajenación de vehículos terrestres, este toma por cimiento fundamental el principio de legalidad en materia tributaria, regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala, dicho cuerpo normativo únicamente tendría un sentido ilusorio, ya que la normativa aplicable a la población en general no refleja guardar fidelidad legal a los requisitos constitucionales que se deben cumplir para ser justos y equitativos.

La finalidad del Acuerdo del Directorio número 17-2012 se enfoca en mejorar la recaudación tributaria sin que se tome en cuenta la legalidad del mismo, lo que conlleva a una norma que podría considerársele contraria al orden constitucional, la rigidez de la tabla de valores imponibles limitan, tanto el derecho de propiedad privada y el derecho a la libertad de comercio, pues determina un monto fijo a la negociación con la finalidad de determinar el precio a pagar sobre el valor determinado por el mismo y no sobre el verdadero valor del hecho generador. Por otra parte es de resaltar que las instituciones encargadas no cuentan con mecanismos que les permitan tener los datos relativos al pago de impuestos, pues únicamente cuentan con datos relacionados al parque vehicular en el país, lo que debilita la seguridad jurídica de los contribuyentes.

La Tabla de Valores Imponibles establecida en un cuerpo normativo, decreto del



Congreso de la República de Guatemala, solventaría la legalidad del impuesto y respetando los principios del derecho tributario al concederle rubros modificable del 20% en aumento y 15 en detrimento del valor de la negociación, pues esto daría margen de negociación real.



ANEXOS



ANEXO I

PARQUE VEHICULAR DE GUATEMALA, CLASIFICADO POR TIPO DEL COMBUSTIBLE

| COMBUSTIBLE | Dec-05 | Dec-06 | Dec-07 | Dec-08 | Dec-09 | Dec-10 | Dec-11 | Dec-12 | Oct-13 |
|--------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|
| Gasolina | 896,457 | 1,084,094 | 1,304,565 | 1,481,346 | 1,615,251 | 1,747,732 | 1,889,340 | 2,042,657 | 2,173,814 |
| Diesel | 162,010 | 194,535 | 226,932 | 250,382 | 266,932 | 284,308 | 299,509 | 312,444 | 324,113 |
| Otro | 21,601 | 23,643 | 26,648 | 28,285 | 30,286 | 31,995 | 33,333 | 34,139 | 36,345 |
| TOTAL | 1,080,068 | 1,302,272 | 1,558,145 | 1,760,013 | 1,912,469 | 2,064,035 | 2,222,182 | 2,389,240 | 2,534,272 |

Fuente: Elaboración propia con cifras de la Base de Datos del Sistema de Registro Fiscal de Vehículos, SAT.



ANEXO II

PARQUE VEHICULAR, CLASIFICADO POR DEPARTAMENTO

| DEPARTAMENTO | Dec-05 | Dec-06 | Dec-07 | Dec-08 | Dec-09 | Dec-10 | Dec-11 | Dec-12 | Oct-13 |
|----------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|
| GUATEMALA | 608,961 | 708,267 | 817,175 | 893,097 | 949,693 | 1,005,095 | 1,055,939 | 1,110,913 | 1,164,406 |
| EL PROGRESO | 9,710 | 12,113 | 15,083 | 17,754 | 19,875 | 22,016 | 24,344 | 26,498 | 28,173 |
| SACATEPEQUEZ | 18,205 | 22,075 | 26,435 | 29,966 | 32,244 | 34,609 | 37,302 | 40,304 | 43,099 |
| CHIMALTENANGO | 21,815 | 27,691 | 35,151 | 41,613 | 46,655 | 51,967 | 58,031 | 63,729 | 68,956 |
| ESCUINTLA | 50,464 | 67,886 | 85,563 | 99,265 | 108,840 | 119,885 | 131,079 | 143,336 | 155,150 |
| SANTA ROSA | 18,657 | 23,339 | 29,362 | 35,019 | 39,111 | 43,154 | 48,011 | 53,056 | 56,440 |
| SOLOLA | 6,332 | 7,833 | 9,726 | 11,077 | 12,104 | 13,325 | 14,615 | 16,025 | 17,330 |
| TOTONICAPAN | 13,394 | 15,225 | 17,910 | 20,129 | 21,921 | 23,727 | 25,506 | 27,282 | 28,616 |
| QUETZALTENANGO | 75,774 | 90,969 | 109,737 | 124,892 | 135,701 | 145,871 | 156,400 | 166,349 | 174,515 |
| SUCHITEPEQUEZ | 22,049 | 27,350 | 34,351 | 40,277 | 44,786 | 49,380 | 54,878 | 61,265 | 66,035 |
| RETALHULEU | 18,078 | 22,834 | 29,007 | 34,756 | 38,771 | 42,380 | 46,663 | 51,508 | 55,255 |
| SAN MARCOS | 34,617 | 43,599 | 55,646 | 66,586 | 75,957 | 84,480 | 93,329 | 102,017 | 108,110 |
| HUEHUETENANGO | 28,683 | 37,270 | 46,626 | 54,237 | 60,082 | 65,078 | 70,985 | 76,537 | 81,030 |
| QUICHE | 13,982 | 18,123 | 23,573 | 28,067 | 31,731 | 35,759 | 39,892 | 44,236 | 47,618 |
| BAJA VERAPAZ | 6,958 | 9,176 | 12,022 | 14,683 | 16,799 | 18,858 | 21,573 | 24,413 | 26,881 |
| ALTA VERAPAZ | 12,276 | 14,872 | 17,935 | 20,779 | 23,219 | 26,595 | 30,229 | 33,960 | 37,052 |
| PETEN | 15,005 | 21,103 | 28,246 | 35,089 | 40,433 | 45,780 | 52,569 | 61,488 | 69,511 |
| IZABAL | 23,804 | 30,349 | 37,581 | 44,177 | 49,329 | 54,962 | 61,025 | 68,048 | 74,027 |
| ZACAPA | 22,165 | 27,937 | 34,476 | 40,439 | 44,941 | 48,789 | 52,965 | 57,340 | 60,975 |
| CHIQUIMULA | 20,799 | 25,730 | 31,474 | 36,363 | 40,317 | 44,370 | 49,680 | 54,735 | 58,281 |
| JALAPA | 12,994 | 16,195 | 20,311 | 23,436 | 25,733 | 28,241 | 31,355 | 34,522 | 36,723 |
| JUTIAPA | 25,346 | 32,336 | 40,755 | 48,313 | 54,227 | 59,714 | 65,812 | 71,679 | 76,089 |
| TOTAL | 1,080,068 | 1,302,272 | 1,556,145 | 1,760,013 | 1,912,469 | 2,064,035 | 2,222,182 | 2,389,240 | 2,534,272 |

Fuente: elaboración propia con cifras de la Base de Datos del Sistema de Registro Fiscal de Vehículos, SAT.



ANEXO III

| PARQUE VEHICULAR, CLASIFICADO POR MODELO DEL VEHICULO | | | | | | |
|---|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|
| MODELO | Dec-08 | Dec-09 | Dec-10 | Dec-11 | Dec-12 | Oct-13 |
| 2014 | - | - | - | - | - | 12,005 |
| 2013 | - | - | - | - | 28,286 | 110,893 |
| 2012 | - | - | - | 30,557 | 125,085 | 145,782 |
| 2011 | - | - | 16,072 | 77,608 | 88,994 | 91,314 |
| 2010 | - | 6,850 | 53,516 | 67,120 | 69,161 | 70,434 |
| 2009 | 13,968 | 62,924 | 81,361 | 84,046 | 84,652 | 85,792 |
| 2008 | 97,445 | 119,286 | 123,543 | 124,821 | 125,813 | 127,629 |
| 2007 | 146,463 | 150,887 | 152,765 | 153,583 | 154,496 | 156,531 |
| 2006 | 131,853 | 134,051 | 135,654 | 136,665 | 136,500 | 138,435 |
| 2005 | 86,888 | 88,696 | 90,286 | 91,753 | 93,091 | 95,247 |
| 2004 | 64,975 | 67,467 | 70,168 | 72,255 | 74,469 | 77,526 |
| 2003 | 51,390 | 55,177 | 58,890 | 62,261 | 66,188 | 70,404 |
| 2002 | 40,544 | 45,022 | 49,621 | 53,758 | 58,163 | 59,714 |
| 2001 | 42,040 | 46,797 | 51,382 | 55,328 | 58,050 | 59,265 |
| 2000 | 46,816 | 52,550 | 57,552 | 62,383 | 65,345 | 66,637 |
| 1999 | 54,126 | 58,501 | 62,756 | 66,348 | 68,650 | 69,738 |
| 1998 | 57,904 | 62,450 | 66,358 | 69,356 | 71,229 | 71,942 |
| 1997 | 49,332 | 53,485 | 56,823 | 59,423 | 60,986 | 61,462 |
| 1996 | 49,006 | 52,266 | 55,084 | 57,100 | 58,259 | 58,706 |
| 1995 | 63,918 | 68,095 | 71,554 | 73,900 | 75,210 | 75,827 |
| 1994 | 65,179 | 70,070 | 74,231 | 77,699 | 80,466 | 81,849 |
| 1993 | 57,671 | 60,909 | 63,745 | 65,923 | 67,432 | 68,252 |
| 1992 | 47,048 | 49,723 | 51,863 | 53,500 | 54,688 | 55,275 |
| 1991 | 43,083 | 45,556 | 47,490 | 48,999 | 49,994 | 50,531 |
| 1990 | 44,296 | 46,144 | 47,798 | 48,917 | 49,474 | 49,910 |
| 1989 | 49,585 | 51,584 | 53,219 | 54,484 | 55,059 | 55,453 |
| 1988 | 53,583 | 55,005 | 56,202 | 56,763 | 56,776 | 56,800 |
| 1987 | 58,356 | 59,815 | 61,192 | 61,849 | 61,722 | 61,745 |
| 1986 | 58,736 | 60,413 | 62,006 | 62,848 | 62,965 | 63,077 |
| 1985 ó Menor | 285,808 | 288,746 | 292,904 | 292,935 | 288,037 | 286,097 |
| TOTAL | 1,760,013 | 1,912,469 | 2,064,035 | 2,222,182 | 2,389,240 | 2,534,272 |



ANEXO IV

PARQUE VEHICULAR, CLASIFICADO POR TIPO DE VEHÍCULO

| TIPO DE VEHICULO | Dec-05 | Dec-06 | Dec-07 | Dec-08 | Dec-09 | Dec-10 | Dec-11 | Dec-12 | Oct-13 |
|---|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|
| AUTOBUSES, BUSES, MICROBUSES | 61,176 | 70,418 | 80,235 | 86,124 | 90,526 | 94,697 | 97,748 | 99,579 | 101,342 |
| AUTOMOVILES | 334,429 | 384,366 | 438,687 | 476,739 | 505,782 | 532,032 | 555,785 | 576,821 | 595,643 |
| CAMIONES, CABEZALES Y TRANSPORTE DE CARGA | 74,455 | 83,676 | 97,465 | 107,992 | 114,946 | 121,995 | 127,659 | 131,738 | 135,760 |
| CAMIONETAS, CAMIONETILLAS Y PANELES | 125,794 | 146,663 | 171,442 | 190,860 | 209,100 | 227,135 | 244,918 | 261,836 | 273,620 |
| CARRETAS, CARRETONES, REMOLQUES, ETC | 2,779 | 3,527 | 4,008 | 4,526 | 5,009 | 5,433 | 5,952 | 6,411 | 7,275 |
| FURGONES Y PLATAFORMAS | 12,004 | 13,592 | 15,628 | 16,617 | 18,012 | 19,052 | 19,759 | 20,144 | 21,389 |
| GRUAS | 126 | 307 | 398 | 449 | 511 | 553 | 624 | 712 | 773 |
| JEEP | 15,925 | 15,961 | 17,657 | 18,662 | 19,388 | 20,027 | 20,417 | 20,700 | 20,817 |
| MOTOCICLETAS | 167,643 | 259,541 | 358,005 | 447,068 | 508,999 | 575,645 | 656,590 | 756,438 | 848,706 |
| OTROS | 1,292 | 3,421 | 4,366 | 5,215 | 6,071 | 6,842 | 7,655 | 8,289 | 8,735 |
| PICK-UP | 283,793 | 319,912 | 369,343 | 404,830 | 433,183 | 459,650 | 484,090 | 505,576 | 519,217 |
| TRACTORES Y MINITRACTORES | 652 | 888 | 911 | 931 | 942 | 974 | 985 | 996 | 995 |
| TOTAL | 1,080,088 | 1,302,272 | 1,558,145 | 1,760,013 | 1,912,489 | 2,064,035 | 2,222,182 | 2,389,240 | 2,534,272 |

Fuente: elaboración propia con cifras de la Base de Datos del Sistema de Registro Fiscal de Vehículos, SAT.





ANEXO V

Cuestionario realizado a funcionarios dependientes de la Superintendencia de Administración Tributaria.

1. ¿Qué porcentaje de personas hacen efectivo el pago del impuesto en la enajenación de vehículos terrestres, y que porcentaje no lo hace?

En lo referente al porcentaje real es improbable obtener un dato porcentual pues todas las personas deben realizar el pago de impuesto al realizar el traspaso del vehículo.

2. ¿Están afectos al pago de dicho impuesto los vehículos chocados?

Efectivamente el pago también aplica a los vehículos chocados y a cualquier otro vehículo que sea enajenado dentro del territorio guatemalteco.

3. ¿Los vehículos traídos del extranjero también deben pagar dicho impuesto?

No, los vehículos importados deben pagar el impuesto según su arancel específico en estos casos no aplica el Acuerdo 17-2012 del directorio.

4. ¿En qué forma pagan dicho impuesto los predios de vehículos que se dedican a la compra y venta de los mismos?

Bueno, es de conocimiento de todo mundo que ellos son intermediarios y quien paga el impuesto es el comprador no el vendedor pues el comprador cuando realiza su traspaso debe pagar dicho impuesto.



ANEXO VI

Cuestionario realizado a funcionarios dependientes directos del Registro Fiscal de Vehículos.

1. ¿Qué porcentaje de personas hacen efectivo el pago del impuesto en la enajenación de vehículos terrestres, y que porcentaje no lo hace?

El RFV únicamente utiliza valores de pago realizado por lo que según nuestras bases el 100% de los traspasos realizados cubren el impuesto respectivo.

2. ¿Están afectos al pago de dicho impuesto los vehículos chocados?

Por supuesto, a menos claro que los vehículos sean dados de baja, sin embargo deben estar al día en el pago de circulación y del último traspaso de propiedad.

3. ¿Los vehículos traídos del extranjero también deben pagar dicho impuesto?

No los vehículos del extranjero se les aplican el Acuerdo 18-2012.

4. ¿En qué forma pagan dicho impuesto los predios de vehículos que se dedican a la compra y venta de los mismos?

Ellos no realizan el pago de este impuesto únicamente es cuando se realiza una enajenación y comúnmente lo realizan las personas que los compran.



ANEXO VI

Cuestionario realizado a funcionarios del Ministerio Público.

1. ¿Qué porcentaje de personas hacen efectivo el pago del impuesto en la enajenación de vehículos terrestres, y que porcentaje no lo hace?

No se tiene ese dato en la fiscalía respectiva.

2. ¿Están afectos al pago de dicho impuesto los vehículos chocados?

No trabajamos ningún caso referente a lo planteado

3. ¿Los vehículos traídos del extranjero también deben pagar dicho impuesto?

Corresponde únicamente a las SAT determinar eso.

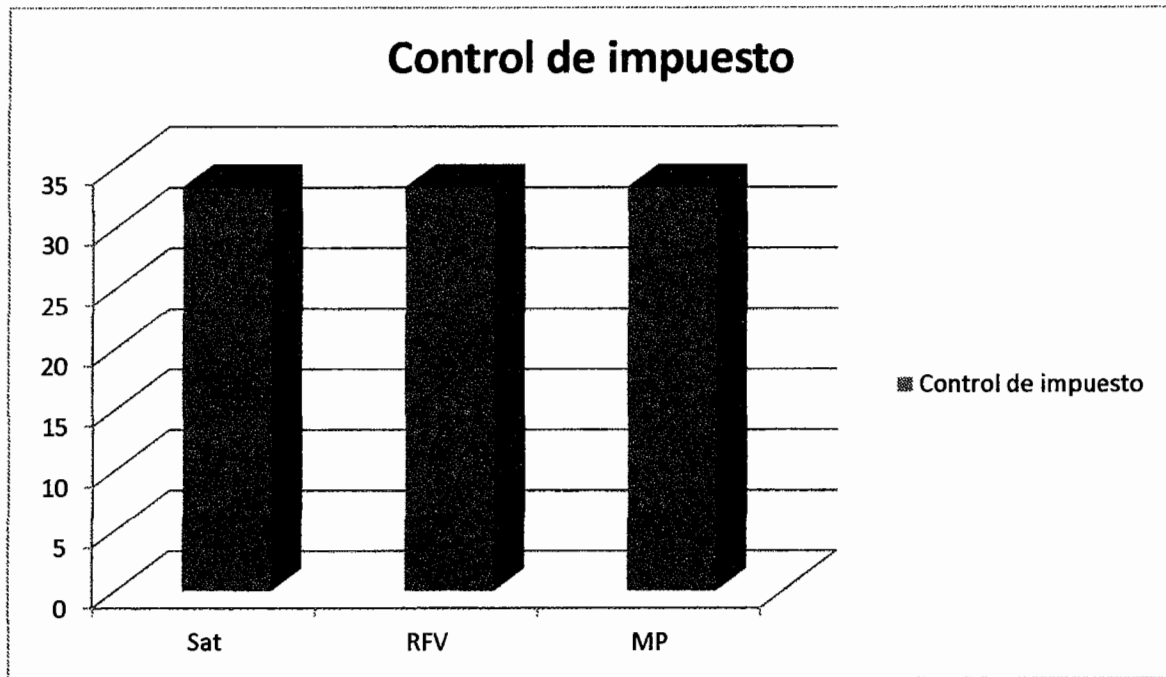
4. ¿En qué forma pagan dicho impuesto los predios de vehículos que se dedican a la compra y venta de los mismos?

Nuestras funciones es perseguir penalmente a quienes cometan algún delito eso no constituye uno.



ANEXO VIII

Grafica detallando el nivel de responsabilidad sobre el control del Impuesto sobre la enajenación de vehículos terrestres.





ANEXO IX

Grafica detallando

IMPORTACIÓN DE VEHÍCULOS¹ CLASIFICADOS POR USO² AÑO 2013

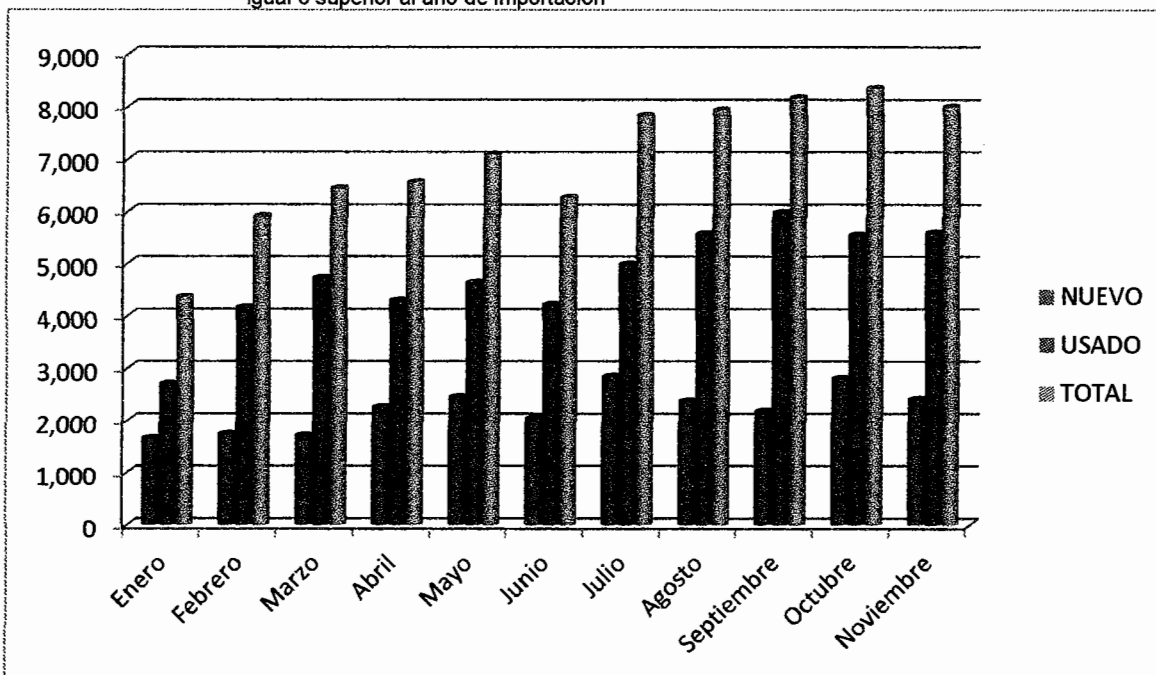
| MES/USO | NUEVO | USADO | TOTAL |
|--------------|---------------|---------------|---------------|
| Enero | 1,661 | 2,705 | 4,366 |
| Febrero | 1,743 | 4,167 | 5,910 |
| Marzo | 1,713 | 4,729 | 6,442 |
| Abril | 2,265 | 4,296 | 6,561 |
| Mayo | 2,454 | 4,637 | 7,091 |
| Junio | 2,049 | 4,219 | 6,268 |
| Julio | 2,847 | 4,986 | 7,833 |
| Agosto | 2,374 | 5,563 | 7,937 |
| Septiembre | 2,189 | 5,980 | 8,169 |
| Octubre | 2,808 | 5,544 | 8,352 |
| Noviembre | 2,413 | 5,585 | 7,998 |
| TOTAL | 24,516 | 52,411 | 76,927 |

Fuente: Elaboración propia con cifras de la Base de Datos de la Intendencia de Aduanas, SAT.

Nota: Pueden existir diferencias por redondeo.

/1 No incluye Motocicletas

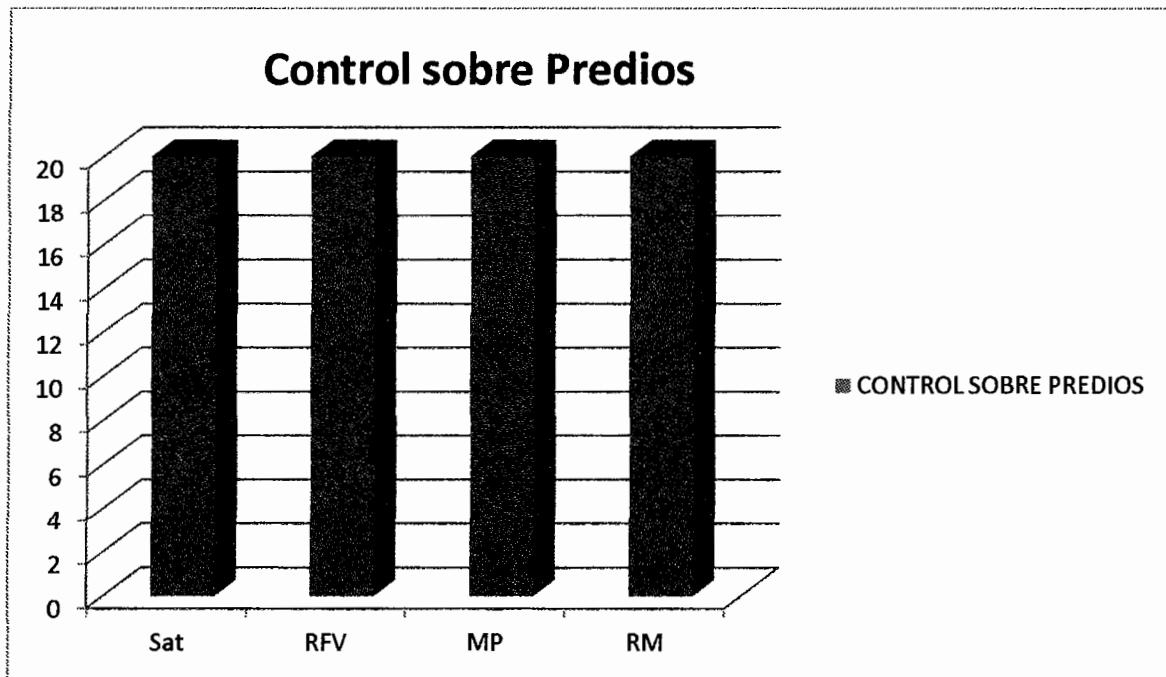
/2 Vehículo NUEVO se considera aquel cuyo modelo de fabricación es igual o superior al año de importación





ANEXO X

Grafica detallando el nivel responsabilidad sobre control de los predios de vehículos.





BIBLIOGRAFÍA

- AMOROS, Narciso. **Derecho tributario**, Madrid, España: Editorial de derecho financiero, 1963.
- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. **Derecho fiscal**. México: Editorial Themis, 2008.
- BIELSA, Rafael. **Estudios de derecho público**. Buenos Aires, Argentina: Editorial Depalma. 2a. edición, 1951.
- CABANELLAS DE LAS CUEVAS, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. Buenos Aires, Argentina. 3ra Edición 1992.
- CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Derecho administrativo teoría general**. 2 vols. Guatemala, Guatemala: 14. ed.; actualizada; Instituto Nacional de Administración Pública, 2003. 572 Págs.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano**. México D.F.: Ed. Editorial Porrúa S.A., 1968.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. **Elementos de finanzas públicas mexicanas**, México: vigésima tercera edición, Editorial Porrúa, 1981.
- FRAGA, Gabino. **Derecho administrativo**. México: decima sexta edición, Editorial Porrúa, 1975
- FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. **Derecho fiscal**. México: 1ra edición, Editorial McGRAW-HILL, 1998.
- GARCÍA SOLARES, Jorge Luis. **Análisis jurídico y doctrinario de la vigencia del principio de no confiscación en las multas y recargos aplicados a los contribuyentes por el pago extemporáneo del impuesto al valor agregado** Universidad De San Carlos De Guatemala Facultad De Ciencias Jurídicas Y Sociales Guatemala, abril de 2007.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero**. Buenos Aires, Argentina: Editorial De Palma, 1965, Vól. I. 377 págs.
- GÓMEZ SABINI, Juan Carlos. **Comentarios sobre el impuestos al valor agregado**. Guatemala: CAF Documento de trabajo N°. 2011/08, Agosto, 2011.
- JARACH, Dino. **El hecho imponible, teoría general del derecho tributario**. Buenos Aires Argentina: Editorial Abeledo-Perrot , 1971.
- MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys. **Derecho financiero parte II**. Guatemala: 3a. ed. Editorial Comunicación Gráfica G&A. 2004.



MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys. **Derecho tributario**. Guatemala: 3a. ed. Editorial Comunicación Gráfica G&A. 2004.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta S.R.L., 1987.

RADOVIC SCHOEPEN, Ángela. **La Obligación Tributaria**. Santiago de Chile, Chile: Editorial, Conosur, 1998.

RAMOS FERNÁNDEZ, Donald Estuardo. **El Derecho Tributario Y Los Principios De Legalidad E Igualdad En Guatemala**, Universidad De San Carlos De Guatemala Facultad De Ciencias Jurídicas Y Sociales Guatemala, septiembre de 2009.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho fiscal**. México: Editorial Oxford, 2007.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Sistema de derecho financiero**. Madrid, España: Editorial Imprenta Aguirre, 1985.

VILLEGAS, Héctor. **Derecho financiero y tributario**. Buenos Aires, Argentina: Ediciones de Palma, 1997.

Legislación:

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

Ley del Organismo Judicial. Congreso de la República de Guatemala, Decreto 2-89, 1990.

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

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Congreso de la República de Guatemala, Decreto 27-92, 1992.

Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Ministerio de Finanzas Públicas, Acuerdo Gubernativo 311-97, 1997.

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

Acuerdo de Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, número 17-2012.

Acuerdo de Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, número 18-2012

