

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

"ANÁLISIS JURÍDICO SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LA DETERMINACIÓN DE LA BASE
IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE CIRCULACIÓN DE VEHÍCULOS TERRESTRES,
MARÍTIMOS Y AÉREOS, CONTENIDO EN EL DECRETO 70-94 DEL CONGRESO DE LA
REPÚBLICA A LA LUZ DE LAS REFORMAS DEL DECRETO 10-2012 LEY DE ACTUALIZACIÓN
TRIBUTARIA"
TESIS DE GRADO

MADELYN ARDÓN TÓRTOLA
CARNET 10748-09

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, AGOSTO DE 2017
CAMPUS CENTRAL

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

"ANÁLISIS JURÍDICO SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE CIRCULACIÓN DE VEHÍCULOS TERRESTRES, MARÍTIMOS Y AÉREOS, CONTENIDO EN EL DECRETO 70-94 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA A LA LUZ DE LAS REFORMAS DEL DECRETO 10-2012 LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA"

TESIS DE GRADO

TRABAJO PRESENTADO AL CONSEJO DE LA FACULTAD DE
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

POR
MADELYN ARDÓN TÓRTOLA

PREVIO A CONFERÍRSELE

EL GRADO ACADÉMICO DE LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, AGOSTO DE 2017
CAMPUS CENTRAL

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR

RECTOR: P. MARCO TULIO MARTINEZ SALAZAR, S. J.
VICERRECTORA ACADÉMICA: DRA. MARTA LUCRECIA MÉNDEZ GONZÁLEZ DE PENEDO
VICERRECTOR DE INVESTIGACIÓN Y PROYECCIÓN: ING. JOSÉ JUVENTINO GÁLVEZ RUANO
VICERRECTOR DE INTEGRACIÓN UNIVERSITARIA: P. JULIO ENRIQUE MOREIRA CHAVARRÍA, S. J.
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO: LIC. ARIEL RIVERA IRÍAS
SECRETARIA GENERAL: LIC. FABIOLA DE LA LUZ PADILLA BELTRANENA DE LORENZANA

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

DECANO: DR. ROLANDO ESCOBAR MENALDO
VICEDECANA: MGTR. HELENA CAROLINA MACHADO CARBALLO
SECRETARIO: LIC. CHRISTIAN ROBERTO VILLATORO MARTÍNEZ
DIRECTOR DE CARRERA: LIC. ERICK MAURICIO MALDONADO RÍOS
DIRECTOR DE CARRERA: MGTR. JUAN FRANCISCO GOLOM NOVA
DIRECTORA DE CARRERA: MGTR. ANA BELEN PUERTAS CORRO

NOMBRE DEL ASESOR DE TRABAJO DE GRADUACIÓN

MGTR. HELENA CAROLINA MACHADO CARBALLO

TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN

LIC. MONICA LORENA DONIS CRUZ



Universidad
Rafael Landívar

Tradición Jesuita en Guatemala

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
No. 071543-2017

Orden de Impresión

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Grado de la estudiante MADELYN ARDÓN TÓRTOLA, Carnet 10748-09 en la carrera LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES, del Campus Central, que consta en el Acta No. 07444-2017 de fecha 31 de julio de 2017, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

"ANÁLISIS JURÍDICO SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE CIRCULACIÓN DE VEHÍCULOS TERRESTRES, MARÍTIMOS Y AÉREOS, CONTENIDO EN EL DECRETO 70-94 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA A LA LUZ DE LAS REFORMAS DEL DECRETO 10-2012 LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA"

Previo a conferírsele el grado académico de LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Dado en la ciudad de Guatemala de la Asunción, a los 11 días del mes de agosto del año 2017.



LIC. CHRISTIAN ROBERTO VILLATORO MARTÍNEZ, SECRETARIO
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
Universidad Rafael Landívar

Licda. Helena C. Machado
Abogada y Notaria

Guatemala, 26 Mayo 2017.

Señores
Miembros del Consejo
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad Rafael Landívar
Ciudad

Honorables Miembros del Consejo:

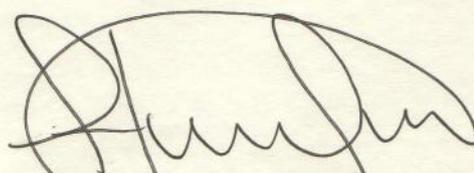
Me permito comunicarles que, en cumplimiento del nombramiento recaído en mi persona como Asesora, procedí a asesorar el trabajo de tesis de Licenciatura titulado **"ANÁLISIS JURÍDICO SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE CIRCULACIÓN DE VEHÍCULOS TERRESTRES, MARÍTIMOS Y AÉREOS, CONTENIDO EN EL DECRETO 70-94 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA A LA LUZ DE LAS REFORMAS DEL DECRETO 10-2012 LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA"** elaborado por la estudiante **MADelyn ARDÓN TÓRTOLA**.

Luego de efectuar varias sesiones de trabajo y habiendo incorporado la estudiante, todas las observaciones y sugerencias realizadas como resultado de las revisiones de la tesis, se ha concluido el trabajo de investigación. En tal virtud, considero que la tesis referida se encuentra estructurada de conformidad con las disposiciones del Instructivo de Tesis de Licenciatura de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.

Por lo expuesto, emito a favor del trabajo de tesis investigado y elaborado por **MADelyn ARDÓN TÓRTOLA** de conformidad con los requisitos reglamentarios, **DICTAMEN FAVORABLE**, a efecto de que se continúen con los procedimientos establecidos por la Universidad Rafael Landívar.

Habiendo cumplido con el encargo encomendado por esta Facultad, me suscribo con muestras de mi consideración y respeto.

Atentamente,



Mgtr. Helena Carolina Machado Carballo
Abogada y Notaria



11 calle 22-49 zona 11 Residenciales San Jorge Guatemala, Guatemala

Teléfono: (502) 24737890

E-mail: hmachado@intelnet.net.gt

Licda. Mónica L. Denis Cruz
Abogada y Notaria

Guatemala, 31 julio 2017.

Señores
Miembros del Consejo
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad Rafael Landívar
Ciudad

Honorables Miembros del Consejo:

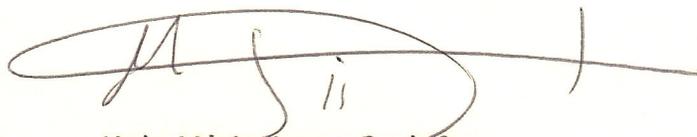
Me dirijo a ustedes con el objeto de hacer de su conocimiento que, en cumplimiento al nombramiento recaído en mi persona, procedí a realizar la **Revisión de Fondo y de Forma** a que se refiere el Instructivo de Tesis de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, del trabajo de tesis titulado **"ANÁLISIS JURÍDICO SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE CIRCULACIÓN DE VEHÍCULOS TERRESTRES, MARÍTIMOS Y AÉREOS, CONTENIDO EN EL DECRETO 70-94 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA A LA LUZ DE LAS REFORMAS DEL DECRETO 10-2012 LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA."** elaborado por la estudiante **MADelyn ARDÓN TÓRTOLA**.

Luego de efectuada la revisión, considero que el contenido de la tesis en referencia se encuentra estructurada conforme los requerimientos y regulaciones existentes de la Universidad Rafael Landívar para el efecto.

Por lo expuesto, emito a favor del trabajo de tesis investigado y elaborado por Madelyn Ardón Tórtola de conformidad con los requisitos reglamentarios, **DICTAMEN FAVORABLE SOBRE LA PERTINENCIA DE EMITIR LA ORDEN DE IMPRESIÓN**, a efecto de que se continúen con los procedimientos establecidos por esa Universidad, toda vez que el presente trabajo es apto como tesis para que al autor del mismo se le confiera el Grado Académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Habiendo cumplido con el encargo encomendado por esa Facultad, me suscribo con muestras de mi consideración y respeto.

Atentamente,



Licda. Mónica Lorena Denis Cruz



DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD:

La autora de la presente tesis de graduación es la única responsable del contenido presentado en la misma.

RESUMEN EJECUTIVO

El impuesto sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos contenido en el Decreto Número 70-94 grava la titularidad de los vehículos que circulan dentro del territorio de la República de Guatemala. Este impuesto afecta a un gran porcentaje de la población, principalmente a las personas que habitan en el área metropolitana.

A raíz de las reformas de la Ley de Actualización Tributaria contenida en el Decreto Número 10-2012, la ley de circulación de vehículos sufrió varias modificaciones, dentro de ellas la del artículo 10 que regula lo relativo a la base imponible y el tipo impositivo del impuesto.

Actualmente se tiene como base imponible para los vehículos de serie particular el valor de los mismos, que es determinado por la Administración Tributaria a través de tablas de valores imponibles que publica anualmente. En cuanto al tipo impositivo, esta reforma aumentó los valores significativamente, incluso hasta en un 100% para algunos casos. A raíz de estas reformas el descontento de la población se hizo presente. La importancia de realizar un análisis jurídico de la presente norma recae en la posibilidad de que ésta viole algunos principios constitucionales en materia tributaria.

Es por esta razón la presente investigación aborda este tema, desarrollando la relación jurídico-tributaria y la obligación tributaria y sus elementos; los tributos y su clasificación; el principio de supremacía constitucional y principios constitucionales en materia tributaria; se incluyen también los antecedentes y análisis de la ley que regula este impuesto así como para la ley que regula el impuesto equivalente en España. Por último se incluye un análisis y la discusión de resultados de los instrumentos utilizados en la presente investigación para determinar el grado de compatibilidad de la norma en cuestión con los principios constitucionales en materia tributaria y por lo tanto su constitucionalidad.

ÍNDICE

Introducción	8
---------------------------	----------

Capítulo 1: Relación jurídico-tributaria y obligación tributaria

1. Relación jurídico-tributaria.....	14
1.2 Elementos de la relación jurídico-tributaria.....	15
2. La Obligación tributaria.....	19
2.1	
Definición.....	19
2.2 Naturaleza Jurídica.....	21
2.3 Características.....	23
2.4 Nacimiento de la obligación tributaria.....	24
2.5 Elementos de la obligación tributaria.....	26
2.5.1 Sujetos.....	26
2.5.2 Hecho generador o imponible.....	33
2.5.3 Base imponible.....	35
2.5.4. Tipo impositivo.....	36

Capítulo 2: Tributos

2.1 Antecedentes.....	38
2.2 Concepto.....	44
2.3 Clasificación de los tributos.....	45
2.3.1 Impuestos.....	48
2.3.2 Tasas/Arbitrios.....	49
2.3.3 Contribuciones especiales.....	51

Capítulo 3: Principio de supremacía constitucional y principios constitucionales en materia tributaria

3.1 Principio de supremacía constitucional.....	54
3.1.1 El principio de supremacía constitucional en el ordenamiento jurídico guatemalteco.....	57
3.2 Principios constitucionales en materia tributaria.....	60
3.2.1 Principio de legalidad tributaria.....	62
3.2.2 Principio de capacidad de pago.....	67
3.2.3 Principio de equidad y justicia.....	71
3.2.4 Principio de no confiscatoriedad.....	74
3.2.5 Principio de prohibición a la múltiple tributación.....	77

Capítulo 4: Derecho comparado de impuesto sobre circulación de vehículos

4.1 Guatemala.....	80
4.1.1 Antecedentes.....	80
4.1.2 Análisis del Impuesto sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos contenido en el Decreto 70-94 de acuerdo a los elementos de la relación jurídico-tributaria.....	85
4.1.2.1 Objeto.....	85
4.1.2.2 Sujetos.....	85
4.1.2.3 Hecho generador o imponible.....	87
4.1.2.4 Base imponible.....	88
4.1.2.5 Tipo impositivo.....	88
4.2 España.....	90
4.2.1 Antecedentes.....	90
4.2.2 Análisis del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica contenido en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.....	91
4.2.2.1 Objeto.....	91
4.2.2.2 Sujetos.....	92
4.2.2.3 Hecho generador o imponible.....	95
4.2.2.4 Base imponible.....	95
4.2.2.5 Cuota tributaria.....	96

Capítulo 5: Presentación, discusión y análisis de resultados

5.1 Del cuadro de cotejo.....	101
5.2 De las entrevistas.....	111
Conclusiones.....	128
Recomendaciones.....	130
Referencias.....	131
Anexos.....	137

INTRODUCCIÓN

La Constitución Política de la República constituye la norma fundamental y suprema del ordenamiento jurídico guatemalteco, ésta regula lo correspondiente a la estructura del Estado, los derechos fundamentales de la población y lo referente a las garantías constitucionales. El principio que fundamenta que la Constitución se encuentre en la jerarquía más alta de nuestro ordenamiento jurídico es el de supremacía constitucional.

En atención al principio de supremacía constitucional, conforme a lo dispuesto por los artículos 44, 175 y 204 de la Constitución Política de la República, toda norma jurídica de inferior jerarquía a la Constitución debe apegarse a las disposiciones en ella contenidas. Este es el caso de los decretos promulgados por el Congreso de la República, órgano encargado de la creación de normas que favorezcan el desarrollo integral del país, entre otras funciones; es con el fin de regular temas de interés nacional, que se crean leyes que regulan distintos temas encuadrados en las distintas ramas del Derecho.

Existen principios constitucionales contenidos en la Carta Magna que protegen y garantizan derechos fundamentales de las personas y que rigen las normas emanadas por los órganos correspondientes ya que la Constitución contiene principios encaminados a proteger y garantizar derechos que abarcan distintos ámbitos susceptibles de protección. Cada norma decretada por el Congreso de la República debe apegarse por completo a estos principios y disposiciones para ser constitucionales y por ende válidas en nuestro ordenamiento jurídico. Es por ésta razón que al momento de promover iniciativas de ley y aprobarse éstas, debe prestarse especial atención a la estructuración de las disposiciones que contienen para que las mismas no sean inconstitucionales y por lo tanto sujetas a ser expulsadas del ordenamiento jurídico.

Para el Derecho Tributario, la Constitución establece principios que tienen por objeto la protección de las personas ante el poder tributario que emana del Estado, en virtud de

que por el ejercicio de éste se afecta su patrimonio individual al ser obligados a aportar al gasto público en la medida de lo posible a través de los tributos. Por esta razón deben existir límites al poder tributario para que de ninguna manera se violenten derechos fundamentales al excederse en su ejercicio y el detrimento a del patrimonio de los obligados sea mayor al que pueden soportar.

La Constitución Política de la República contiene principios tributarios constitucionales, como lo son el principio de legalidad, contenido en el artículo 239, que tiene por objeto que toda persona, institución y órgano someta sus actuaciones al mandato legal, que en este caso constituye un límite al poder público para que no limite la libertad patrimonial de la población y que corresponde con exclusividad al Congreso de la República la potestad de instituir tributos y sus elementos esenciales, incluyendo la totalidad de las bases de recaudación a través de decretos legislativos.

Otro de los principios tributarios contenidos en la Constitución Política de la República, el de capacidad de pago, se encuentra regulado en el artículo 243 y establece que las obligaciones tributarias no podrán excederse de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, refiriéndose a que se deberá tomar en consideración la aptitud económica que tiene el sujeto pasivo de la obligación tributaria de hacer frente al pago de la misma y que la distribución deberá ser equitativa de manera que la carga se asuma de manera proporcional en atención a la riqueza que ostenta cada individuo.

El principio de no confiscación y de prohibición de múltiple tributación, regulado también por la Constitución, en su artículo 243, pretende que no se perjudique a la misma persona obligándola a hacer diferentes pagos por un mismo hecho en el mismo lugar y tiempo, como consecuencia de estar afectado ese mismo hecho por distintos impuestos. Esto en virtud de que sería una evidente carga para los obligados y no sería justo ni equitativo.

En virtud de lo anteriormente expuesto, todos los tributos que se decreten deberán respetar estos principios a cabalidad. Para el desarrollo de la presente investigación, la

autora se centró en analizar si estos principios se respetan en la determinación de uno de los impuestos que afecta a más del 16% de la población, en concreto a los titulares de 2,738,925 vehículos que se encuentran registrados al momento en Guatemala.

Se trata del impuesto sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos que se encuentra regulado en el Decreto 70-94 y que fue reformado recientemente por el Decreto Número 4-2012 del Congreso de la República lo cual causó presentó una gran disconformidad de un amplio sector de la población debido a que esta reforma tuvo como consecuencia el aumento del monto a pagar como concepto de este impuesto hasta en un 200%.

Más específicamente, la investigación se centra en el análisis del artículo 10 de este decreto, pues esta norma regula la determinación del impuesto en lo relativo a la fijación de la base imponible, que constituye una de las bases de recaudación del impuesto, ya que dicha disposición establece que la base imponible tendrá como índice el valor de los vehículos que determinará el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria en tablas de valores imponibles que publicará anualmente.

La Constitución presta especial atención a la fijación de las bases de recaudación con el objeto de proteger a los sujetos pasivos ante el poder tributario ya que de la fijación de ellas depende el monto que se pagará en concepto de tributos, consecuencia de la obligación tributaria. Es por esta razón que este artículo debía ser analizado desde un punto de vista doctrinario y jurídico con atención a los principios tributarios constitucionales, para determinar si existen incompatibilidades con los principios constitucionales en materia tributaria. De ser así, se trataría de una norma inconstitucional, susceptible de ser derogada por otra que se rija por los principios y disposiciones constitucionales como corresponde o impugnada y de carácter nulo.

Lo anterior en atención a que según el ordenamiento jurídico son nulas ipso jure las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales, conforme a lo dispuesto en el artículo 175 de la Constitución Política de la República. Por otra parte, otro de los efectos de esta contradicción, es la pérdida de confianza de la población en el Poder Tributario provocando el atraso u omisión del pago de la obligación tributaria, resultando

en una recaudación menor a la proyectada que intervendrá de manera negativa en la distribución del presupuesto para la concreción de las obligaciones del Estado.

Con el fin de determinar esta situación, se planteó el objetivo general de determinar el grado de compatibilidad entre el artículo 10 del Decreto 70-94 que regula lo relativo a la fijación de la base imponible del Impuesto sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos y los principios constitucionales en materia tributaria contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala y los siguientes objetivos específicos: a) Desarrollar la relación jurídica tributaria y sus elementos, la obligación tributaria y los tributos desde el punto de vista doctrinario; b) Explicar el principio de supremacía constitucional desde el punto de vista doctrinario y legal y su aplicación en el ámbito tributario; b) Analizar los principios constitucionales-tributarios contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala; c) Estudiar el objeto del impuesto sobre circulación de vehículos; d) Indicar los elementos de la relación jurídico-tributaria derivada del pago del impuesto sobre circulación de vehículos, desarrollar sus elementos desde el punto de vista doctrinario y exponer lo establecido en la ley que regula dicho impuesto; e) Realizar un análisis comparativo sobre el contenido del artículo 10 del Decreto 70-94 y los principios constitucionales tributarios establecidos en la Constitución Política de la República.

Para lograr estos objetivos se utilizaron unidades de análisis normativas que consistieron principalmente en la Constitución Política de la República de Guatemala; Decreto 70-94 que contiene la Ley del Impuesto sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos; Decreto 6-91 que contiene el Código Tributario guatemalteco; Decreto 1-2013 que contiene la Ley de regularización tributaria; Acuerdos del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria que determinan las tablas de valores imponibles del impuesto sobre circulación de vehículos; Real Decreto Legislativo 2/2004 que contiene la Ley Reguladora de Haciendas Reales; Ordenanzas fiscales de algunos ayuntamientos de España que contienen las disposiciones reglamentarias de lo relativo al impuesto sobre vehículos de tracción mecánica.

Con el mismo fin se utilizaron sujetos consistentes en profesionales del Derecho o de las Ciencias Económicas con conocimientos y experiencia en la estructuración de impuestos y las atribuciones de la Superintendencia de Administración Tributaria, así como criterios de la Corte de Constitucionalidad en materia de tributos y sus elementos para poder tener una opinión objetiva y fundamentada sobre el tema. En la misma línea se utilizaron instrumentos dirigidos a la recopilación de información tales como una entrevista que se realizó a 20 profesionales de los mencionados anteriormente que contienen relacionadas al tema de investigación y un cuadro de cotejo que sirvió para hacer una comparación en la forma de determinación del impuesto sobre circulación de vehículos en Guatemala y el equivalente en España, que se refiere al Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica contenido en la Ley Reguladora de Haciendas Reales (Real Decreto Legislativo 2/2004)

Todo esto encaminado a contestar la siguiente pregunta de investigación: ¿Qué grado de compatibilidad existe entre el artículo 10 del Decreto 70-94 que regula lo relativo a la fijación de la base imponible del Impuesto sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos, y los principios constitucionales tributarios contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala?

Vale la pena mencionar que los alcances de la investigación fueron la investigación sobre el tema de los principios constitucionales tributarios, en cuanto a su conceptualización, objeto, fuentes, regulación y jurisprudencia, para poder hacer una comparación entre estos principios, contenidos en la Constitución política de la República y las disposiciones contenidas en el artículo 10 del Decreto 70-94; la investigación y desarrollo de los elementos de la relación jurídico-tributaria y obligación tributaria en general y lo específico para los impuestos decretados por el Congreso de la República de Guatemala desde un punto de vista doctrinario y legal; la investigación y descripción de lo relativo al objeto del impuesto sobre circulación de vehículos, así como todos los elementos de la relación jurídico-tributaria de este impuesto contenidos en el Decreto 70-94; el análisis jurisprudencial en materia de Derecho Tributario que versa sobre el apego a los principios tributarios contenidos en la Constitución Política de la República, en la creación de impuestos y en las leyes que los regulan.

También es importante mencionar que no existió ningún límite significativo para la realización del presente trabajo de investigación, ya que existen suficientes fuentes de información sobre los temas que se desarrollaron, que incluyen doctrina, jurisprudencia y normativa legal, los cuales sirvieron como base para su estructura.

Todos estos elementos permitieron construir los aportes de la presente investigación consistentes en el desarrollo de los elementos de la relación jurídico-tributaria, la obligación tributaria y los tributos desde el punto de vista doctrinario; además, en el análisis del principio de supremacía constitucional y los principios constitucionales tributarios contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala; así como el desarrollo de los elementos de la relación jurídica-tributaria del Impuesto sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos, creado por el Congreso de la República por el Decreto 70-94. Y en la determinación del grado de compatibilidad existente entre el artículo 10 de este decreto, que regula lo relativo a la fijación de la base imponible del impuesto y los principios constitucionales tributarios contenidos en nuestra Constitución.

CAPÍTULO 1

RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA Y OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

1.1 Relación jurídico-tributaria

1.2 Definición

El **Diccionario de la Real Academia Española** incluye el concepto para el término *relación*, estableciendo que se trata de la *“conexión, correspondencia de algo con otra cosa”*¹. En el contexto que interesa al presente trabajo de investigación, se trata de la correspondencia del vínculo que promueve las obligaciones tributarias.

Carlos Giuliani Fonrouge expone la definición de Hensel quien indica que se trata del *“vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene el derecho de exigir el pago de las obligaciones tributarias, siendo el origen de ésta, la realización del hecho generador.”*² Vínculo que nace únicamente desde el momento en que se genera una obligación tributaria, siendo esta relación la base para que el Estado pueda exigir el pago de las mismas, es decir que para que se configure dicha relación debe existir una obligación.

Según **Dino Jarach** se trata de *“la relación entre administración y particulares, que presupone la existencia de la obligación tributaria, siendo su objeto el tributo.”*³ Haciendo relación a esa correspondencia entre la administración tributaria y los sujetos pasivos, en virtud de las obligaciones tributarias, agregando que el objeto de dicha relación es el tributo.

Para **Kuri de Mendoza** la relación jurídico-tributaria, *“comprende todos los vínculos jurídicos que se producen en virtud de la aplicación de normas tributarias entre el ente*

¹ Relación, Diccionario de la Real Academia Española en línea, España, Real Academia Española, 2017, Edición del Tricentenario, Disponible en: <http://dle.rae.es/?id=VoYtQP9>, Fecha de consulta: 18/01/2017

² Giuliani Fonrouge, Carlos M; *“Derecho Financiero”*, Volumen I, Argentina, Ediciones Depalma, 1987, 4ta. Edición, Pág.367.

³ Jarach, Dino, *“El hecho imponible: Teoría general del Derecho Tributario sustantivo”*, 2da. Edición, Argentina, Editorial Abeledo- Perrot, 1971, Pág.13.

*público y los sujetos pasivos.*⁴ Es decir que la aplicación de normas de carácter tributario son los que dan origen a este vínculo.

Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez expone que: *“La relación jurídica tributaria es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.”*⁵ Este autor hace más énfasis en que dicha relación genera consecuencias jurídicas, siendo estos derechos y obligaciones para ambos sujetos intervinientes en dicha relación.

El autor guatemalteco **Erick Santiago De León** indica que *“Esa relación que se genera al darse la situación concreta prevista por la norma legal es la relación jurídica, la cual, cuando su materia se refiere al fenómeno tributario, es conocida con el nombre de relación jurídica tributaria. La realización de diversos supuestos establecidos en las leyes, da origen al nacimiento de relaciones jurídicas que tienen como contenido directo o indirecto al cumplimiento de prestaciones tributarias de dar, hacer, de no hacer y de tolerar.”*⁶

La relación jurídico-tributaria, se trata entonces del vínculo jurídico existente entre el sujeto activo y sujeto pasivo de un tributo, en virtud del nacimiento de una obligación tributaria, a partir de la configuración del hecho imponible, que es el fundamento de la acreedoría del Estado sobre dicha obligación.

1.2 Elementos de la relación jurídico-tributaria

Los elementos de esta relación constituyen la base fundamental sin la cual no podría determinarse la existencia de una relación jurídico-tributaria. Es importante recalcar que no deben confundirse los elementos de la relación jurídico-tributaria con los de la obligación tributaria, ya que son figuras distintas que en muchas ocasiones son utilizadas indistintamente.

⁴ Kuri De Mendoza, Silvia Lizette y otros, *“Manual de Derecho Financiero”*, El Salvador, Centro de Investigación y Capacitación Proyecto Reforma Judicial, 1993, pág.260.

⁵ Delgadillo, Luis H. *Principios del Derecho Tributario*. México, Editorial Limusa, 2009. Pág. 43.

⁶ Santiago de León, Erick. *Derecho Tributario*. Guatemala, Editorial SR Editores, 2007. Pág. 10.

Como lo expone el Doctor **Manuel Belaúnde Guinassi**, es importante diferenciar ambos conceptos por razones científicas y prácticas, ya que ambas están estrechamente unidas al punto de que la relación es la terminación de la obligación, pero ambas pueden ser identificadas. Agrega que la importancia de destacar la relación tributaria es contar con procedimientos y métodos de la elaboración de la norma tributaria y ser a la vez verificación de los elementos de la obligación.⁷

Resulta importante entonces aclarar que en el presente apartado se abordan los elementos de la relación jurídico-tributaria y más adelante se desarrollarán los elementos de la obligación tributaria.

Para **Donato Giannini**, los elementos constitutivos de la relación jurídico-tributaria son el material y el personal. El elemento material se refiere al objeto del impuesto y permite diferenciar entre uno y otro (la renta, los inmuebles, etc.) y el elemento personal consiste en una determinada relación de hecho jurídico en la que debe encontrarse el sujeto pasivo del impuesto con el elemento material.⁸ Menciona este autor también que la base imponible y el tipo de gravamen deben ser tomados en cuenta en la constitución de la relación.

Según **Mario Pugliese**, los elementos que constituyen la relación jurídico-tributaria son los sujetos y el objeto. Siendo uno de los sujetos sobre el que pesa el deber de pagar la prestación tributaria (sujeto pasivo) por estar sometido al poder tributario; y el otro, que puede exigir el pago del tributo en virtud de su potestad tributaria (sujeto activo). En cuanto al objeto, este se refiere a la prestación de una suma de dinero de la cual el ciudadano se desprende para contribuir al sostenimiento del Estado, que es en esencia un tributo.⁹ Agrega además que debe incluirse el juego de la administración, la causa y la fuente dentro del estudio de los elementos.

Por su parte **Narciso Amorós** se refiere a la estructura de la relación jurídico-tributaria señalando como sus elementos: a) el fáctico, que se refiere al hecho tributario; b) el

⁷ Publicaciones del Instituto Peruano de Derecho Tributario, Manuel Belaúnde Guinassi, "La relación jurídico tributaria y la Codificación", Perú, 1965, Disponible en: http://www.ipdt.org/editor/docs/02_SeminarioCT_MBG.pdf, Fecha de Consulta: 17/01/2017

⁸ Giannini, Achille Donato, *Instituciones de Derecho Tributario*, España, Editorial de Derecho Financiero, 1957, Págs.53-55

⁹ Pugliese, Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*, México, Fondo de Cultura Económica, 1939, pág 49-51.

personal, que se trata del sujeto de imposición o contribuyente; c) el finalista, que sería el objeto; d) cuantitativos, como la base y el tipo; y e) el temporal que se refiere al devengo.¹⁰

De esta revisión doctrinaria, se puede encontrar que varios autores coinciden en que los elementos constitutivos de la relación jurídico-tributaria son el material y el personal, agregando cada autor apreciaciones sobre otros elementos, coincidiendo la mayoría en considerar un elemento cuantitativo, que se refiere a la base imponible, como uno de ellos. Como bien lo señalan en sus explicaciones, el elemento material se refiere al objeto de la relación, mientras que el personal hace referencia a los sujetos que intervienen en ella.

A manera de complementación se desarrollarán brevemente los conceptos de las figuras a las que se refieren los elementos material, personal y cuantitativo, sin embargo más adelante al desarrollarse los elementos de la obligación tributaria se ampliarán dichos conceptos.

1.2.1 Elemento material: se refiere al objeto de la relación jurídica-tributaria. Por lo general, las relaciones jurídicas consiguen una cosa determinada a través de una conducta concreta por parte de los sujetos de dicha relación; cuando los sujetos se relacionan entre sí, el fin que estos persiguen puede identificarse como el objeto de dicha relación. En específico para la relación jurídica tributaria, el objeto es el pago de un tributo o el cumplimiento de alguna otra obligación (hacer declaraciones, presentar formularios, etc.)

Según **Giuliani Fonrouge** el objeto que le corresponde a la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo es el pago propiamente de la suma de dinero en la mayoría de los casos o la entrega de cantidades de cosas en algún caso en específico, pues bien el presupuesto de hecho que la ley ha determinado como acto gravable es susceptible de la generación del tributo.¹¹ Este autor diferencia de la prestación que debe cumplir el contribuyente, es decir la obligación del sujeto pasivo y el pago del tributo al momento de indicar cuál es el objeto de la relación, es decir que no se trata de la existencia de la

¹⁰ Amorós, Narciso, *Derecho Tributario*, España, Editorial Derecho Financiero, 1963, Pág. 43.

¹¹ Giuliani Fonrouge, *Op.cit.*, Pág.368.

obligación como tal sino del hecho específico de hacer efectivo el pago del tributo o de realizar un acto concreto al cual ha sido obligado el sujeto en virtud de que el hecho que ha realizado ha generado la obligación.

1.2.2 Elemento personal: se refiere a los sujetos que intervienen en la relación y juegan un papel diferente dependiendo si se trata del sujeto activo (acreedor) o sujeto pasivo (deudor). Es el vínculo jurídico que entrelaza a ambos sujetos para el cumplimiento de la obligación tributaria.

- a) El **sujeto activo** es el Estado en virtud de ser titular de la potestad tributaria y el cual se encuentra facultado por la ley para cobrar tributos. De acuerdo al Código Tributario guatemalteco, *“el sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor de un tributo”*¹² Es decir que por disposición legal el sujeto activo de la relación jurídica tributaria es el Estado o cualquier otro ente público que esté facultado por la ley para actuar como tal y en consecuencia tendrá la potestad de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria y también será el acreedor de la obligación.
- b) El **sujeto pasivo** se trata de la persona sometida al poder tributario que resulta obligada por la ley a satisfacer el tributo y a cumplir con ésta y demás obligaciones tributarias. El Código Tributario lo define como: *“Sujeto pasivo de la obligación tributaria. El sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o responsable.”*¹³

1.2.3 Elemento cuantitativo: Se refiere a la base imponible del impuesto, la cual es definida por **Dino Jarach** como *“La valoración económica del hecho generador o hecho imponible sobre la cual deberá aplicarse el tipo impositivo establecido por la ley y que genera el monto de la prestación por el sujeto activo; es una magnitud a la que se aplica el tipo de gravamen, cuyo resultado es la cuota o cantidad de dinero que el sujeto*

¹² Congreso de la República de Guatemala, Decreto 6-91, Código Tributario, artículo 17.

¹³ *Ibid.* Artículo 25.

pasivo de la obligación tributaria debe al fisco y que debe pagar para extinguir su obligación.”¹⁴

El mismo autor señala que la base imponible es una magnitud susceptible de expresión cuantitativa ya que permite una valoración en alguna unidad de medida y que esta debe ser definida en ley, pues debe determinarse mediante el procedimiento legal establecido. Además agrega que es una dimensión económica del hecho imponible, ya que determina la capacidad económica del contribuyente.¹⁵

La base imponible es entonces el elemento de la relación jurídico tributaria que permite determinar cuantitativamente la prestación que debe hacer efectiva el sujeto pasivo afecto a un tributo y consiste en la medición concreta del aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible; es indicativa de la capacidad contributiva relativa en cada hecho imponible y debe guardar una estrecha relación con el presupuesto de hecho que trata de medir.

2. Obligación Tributaria

2.1 Definición

De acuerdo a **Guillermo Cabanellas**, el término obligación se deriva *“De ob, delante o por causa de, y ligare, atar, sujetar, de donde proviene el sentido material de ligadura; y el metafórico, y ya jurídico, de nexa o vínculo moral.”*¹⁶ Hace alusión entonces a la sujeción de los sujetos por causa de la relación jurídica que ha nacido en virtud de haberse realizado el hecho generador.

Según **Raúl Rodríguez Lobato** *“Es la obligación que tiene una persona de pagar el tributo debido. Constituye un vínculo jurídico de carácter personal entre el Estado y otros entes públicos (sujeto activo) y la persona obligada al pago del tributo (sujeto pasivo), es ante todo una obligación de dar, pagarle al Estado (sujeto activo), los tributos que se deben. Dependiendo del tributo y la legislación de cada país, el pago*

¹⁴ Jarach, *Op.cit.* Pág.54

¹⁵ *Ibid.* Pág.55

¹⁶ Cabanellas de Torres, Guillermo. *Diccionario jurídico elemental*. 18ª. ed., Buenos Aires, Argentina, Ed. Heliasta S.R.L., 2008. Pág. 304.

*podría hacerse en dinero o en especie.*¹⁷

Es decir que se trata del vínculo legal que constriñe la voluntad particular mandando a entregar al Estado una suma de dinero. Esta obligación se hace exigible al contribuyente o al responsable, a partir del momento que se produce el acto o el hecho previsto en ella y que le sea imputable. Con su producto el Estado costea los gastos de las funciones y servicios públicos.

Lizett Flores y Carmen Díaz indican que *“la obligación tributaria ha sido definida como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo exige a un deudor denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie*¹⁸”

Según **Gladys Monterroso** *“Es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como Sujeto Activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un Sujeto Pasivo que está obligado a la prestación.*¹⁹”

En ambas definiciones se hace alusión al vínculo entre los sujetos y al pago de la prestación pecuniaria que nace de dicho vínculo, refiriéndose al tributo que es esencialmente el objeto de dicha obligación.

De acuerdo al **Código Tributario** de la República de Guatemala, la obligación jurídica *“constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.*²⁰”

¹⁷ Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho fiscal*. México D.F., México, Ed. Harper & Row Latinoamericana, 1983, Pág. 135.

¹⁸ Flores Nájera, Lizett y Carmen Díaz Dubón. *Derecho Financiero II*. Guatemala, Guatemala, Editorial Praxis, 2002, Pág. 91.

¹⁹ Monterroso, Gladys, “Fundamentos tributarios: Sistema tributario de la República de Guatemala”. 3ra Edición, Guatemala, Comunicación Gráfica G&A, 2009. Pág. 99.

²⁰ Congreso de la República de Guatemala, *Op.cit.* Artículo 14.

La obligación tributaria contiene entonces como toda obligación, la idea de sujeción que liga al deudor. Aquí es el Estado quien impone esa sujeción; por esto en toda obligación tributaria predomina el elemento político, que es su característica fundamental.

2.2 Naturaleza Jurídica

La importancia de desarrollar la naturaleza jurídica de la obligación tributaria es la de permitir un mejor entendimiento de esta institución, en virtud de que al determinar cuál es la que en definitiva se le atribuye, condicionará su alcance tanto desde el punto de vista objetivo como subjetivo.

Fernando Sainz de Bujanda, considera a la obligación tributaria como una obligación ex lege, cuya fuente inmediata es la ley en conexión con un determinado hecho jurídico (hecho generador o imponible previsto por la norma tributaria). Según él, le corresponde al Estado ejerciendo su potestad tributaria, transformar por intermedio del legislador en hechos generadores aquellas situaciones o acontecimientos socioeconómicos considerados más idóneos para la exacción del tributo respetando los límites constitucionales.²¹

Quiere decir que se trata de una obligación nacida según la ley y por disposición de la misma, una que el legislador ha plasmado con anterioridad en la ley de acuerdo a los parámetros establecidos y con respeto de los principios constitucionales, que lleva inmersa un hecho determinado, susceptible de ser gravado.

Según **Giannini**, citado por Nicola D'Amati, "*la obligación tributaria surge en el momento en que se verifica el presupuesto legislativamente previsto*"²², lo que significa que dicha obligación surge al coincidir los dos factores que la determinan, siendo la norma legislativa y la verificación empírica del presupuesto. Es decir que debe existir previamente una norma que hará posible el nacimiento de la obligación.

Giuliani Fonrouge indica que la obligación tributaria nace al producirse el supuesto de

²¹ Sainz de Bujanda, Fernando, "*Nacimiento de la obligación tributaria, Hacienda y Derecho*", 4ta. Edición, España, Instituto de Estudios Políticos, 1966, Pág. 18.

²² D'Amati, Nicola, "*Derecho Tributario, teoría y crítica*", España, Editorial de Derecho Financiero, 1989, p. 201.

hecho previsto en la ley, es decir, independientemente de toda actividad de la Administración Tributaria.²³ Haciendo este autor alusión también al carácter ex lege de la obligación tributaria, pues deja claro que ninguno de los sujetos que intervienen en la obligación tributaria pueden constituir una obligación sino que esta ha nacido por imperio de la ley.

De acuerdo a **Carmen del Pilar Robles**, la configuración del hecho imponible, su conexión con un sujeto, su localización en determinado lugar y su consumación en un momento real y fáctico determinado, determinarán el efecto jurídico deseado por la ley, que es el nacimiento de una obligación jurídica concreta, a cargo de un sujeto determinado, en un momento también determinado. El vínculo obligacional que corresponde al concepto de tributo nace, por fuerza de la ley, de la ocurrencia del hecho imponible.²⁴

De igual manera esta autora indica que dicha obligación nace por fuerza de ley y lo liga a la configuración del hecho por un sujeto determinado en las condiciones previamente determinadas. Esta profesora peruana cita un artículo del Código Tributario peruano junto con su explicación de la naturaleza jurídica de la obligación tributaria, artículo que es muy parecido al del Código Tributario guatemalteco, el cual se cita a continuación para su análisis.

El **Código Tributario** establece que la obligación tributaria, *“...surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real fiduciaria sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria, pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.”*²⁵

En concordancia con la doctrina presentada anteriormente, la legislación tributaria establece que la fuente de la obligación tributaria en Guatemala es la ley, y que es a

²³ Giuliani Fonrouge, *Op.cit.*, Págs. 454, 461.

²⁴ Reflexiones sobre Derecho Tributario y Derecho Constitucional, Robles Moreno, Carmen del Pilar Introducción a la obligación tributaria, Perú, 2008, Disponible en: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/carmenrobles/2008/01/18/introduccion-a-la-obligacion-tributaria/>, Fecha de Consulta: 19/01/2017

²⁵ Congreso de la República de Guatemala, *Op. Cit.* Artículo 14.

través de la ordenanza de ésta que pueden establecerse las obligaciones fiscales al incurrir el sujeto en la realización de uno de los hechos previamente establecidos en ella.

La fuente de la obligación tributaria es entonces la ley. Para que nazca la obligación es necesaria una convergencia de dos elementos, siendo el primero una disposición legal preexistente en la que se establecen con exactitud todos los aspectos de la misma (material, personal, espacial, temporal) y la consumación de un hecho específico con carácter gravable por parte del sujeto pasivo.

Es importante recalcar que es gracias al respeto de los límites constitucionales que estas disposiciones legales y determinación de los actos que deben ser gravados están fundamentados en razones de peso y se toman en cuenta razones socioeconómicas que justifican su existencia, de igual manera no se pueden crear por voluntad de las personas como ocurre en las obligaciones del derecho privado donde existe diversidad de formas que las originan.

2.3 Características

Después de haberse estudiado el concepto de la obligación tributaria y su naturaleza jurídica, pueden identificarse algunas características que se repiten dentro de los aportes de los distintos autores, sin embargo a manera de sintetización, se considera de utilidad incluirlas en un apartado independiente.

A continuación se presentan las características de la obligación tributaria acuerdo al autor **Edgar Moya Millán**²⁶ con una complementación de lo establecido en el artículo 14 del Código Tributario guatemalteco:

- a) Es un vínculo personal entre el Estado y el sujeto pasivo. *“La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de*

²⁶ Moya Millán, Edgar José, *“Elementos de finanzas públicas y Derecho Tributario”*, 7ma. Edición, Venezuela, Mobilibros, 2012, Pág.203.

ella...²⁷

- b) Es de derecho público. No es un derecho real, ya que no priva la autonomía de la voluntad del individuo sobre el interés imperativo del Estado. “...*La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.*”²⁸
- c) Es una obligación de dar (sumas de dinero o cosas). Consiste en la entrega de una cosa a otra o la transmisión de un derecho. “*La obligación tributaria... Tiene por objeto la prestación de un tributo...*”²⁹
- d) Tiene su fuente en la ley.
- e) Nace al producirse el presupuesto de hecho previsto en la ley, ya sea al describir situaciones o hechos ajenos a toda actividad o gasto estatal, consistir en una actividad administrativa o en un beneficio derivado de una actividad o gasto del Estado. “...*surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley...*”³⁰
- f) Es autónoma, frente a otras instituciones del derecho público, ya que no depende de ninguna.
- g) Su cumplimiento se puede asegurar por medio de garantía real o con privilegios especiales. (Los créditos fiscales son créditos privilegiados y se pueden hacer pagar con preferencia sobre otros créditos). “...*conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales.*”³¹

2.4 Nacimiento de la Obligación Tributaria

Resulta importante para el estudio de la obligación tributaria conocer el momento de su nacimiento, pues de esta manera se distingue cuándo se originan los deberes tributarios y además sirve para determinar la ley que debe aplicarse atendiendo a la temporalidad.

Sainz de Bujanda considera fundamental hacer referencia al "hecho o hipótesis de

²⁷ Congreso de la República de Guatemala, *Op.cit.*, Artículo 14.

²⁸ *Loc. Cit.*

²⁹ *Loc. Cit.*

³⁰ *Loc. Cit.*

³¹ *Loc. Cit.*

incidencia" para determinar el nacimiento de la obligación tributaria, término que define como el hecho hipotéticamente previsto en la norma que al realizarse genera la obligación tributaria. Según él, la hipótesis de incidencia describe de manera hipotética los hechos imposables que darán lugar al nacimiento de la obligación del contribuyente de pagar un tributo.³²

Es decir que para poder determinar el nacimiento de la obligación tributaria es necesario identificar el hecho o hipótesis de incidencia, que sería el hecho que la ley prevé como generador de la obligación al momento de ser consumado. Es decir que el hecho generador previsto por la norma tributaria, será el que dará nacimiento a la obligación al momento de que el sujeto pasivo lo realice.

Rodríguez Lobato indica que en cuanto a los impuestos, la obligación tributaria nace en el momento que el contribuyente realiza el hecho jurídico que la ley establece como su presupuesto; en cuanto a los derechos, nace en el momento que la autoridad efectivamente presta el servicio administrativo al particular; en la contribución especial, nace en el momento en que el Estado pone en servicio la obra pública o en el momento en que presta el servicio público.³³

Este autor expone que el nacimiento de la obligación tributaria dependerá del sujeto obligado y del tipo de tributo del que se trate, pues expone que la obligación de hacer efectivo un impuesto nace al momento de configurarse el hecho generador, como lo indica el autor anterior, pero va más allá y explica cómo si se trata de otro tributo como una contribución especial, el sujeto pasivo no será el que realice el hecho que dará nacimiento a la obligación, sino será el sujeto activo (el Estado) al poner a disposición del sujeto pasivo una obra o servicio público.

Para **Dino Jarach** la obligación tributaria concreta surge de la verificación de los hechos definidos por la ley y agrega que cuando la ley define a los sujetos y establece su grado de responsabilidad para el pago del tributo lo hace exclusivamente en conexión con los hechos objetivos que constituyen el supuesto legal de la obligación ya

³² Sainz de Bujanda, *Op.cit.*, Pág.19.

³³ Rodríguez Lobato, *Op.cit.*, Pág.120.

que los sujetos de la obligación tributaria no son un elemento a priori ni desvinculado del presupuesto de hecho objetivo.³⁴

Nuevamente se habla de la verificación de un hecho previamente establecido en la ley, agregando este autor respecto al grado de responsabilidad en la obligación surgida que esta se hace en relación al hecho generador consumado y no a los sujetos que participan en éste ya que éstos no se han identificado con anterioridad en la norma.

Resulta conducente citar la norma jurídica perteneciente al ordenamiento jurídico guatemalteco en lo referente al nacimiento de la obligación tributaria, la cual está contenida en el artículo 14 del **Código Tributario**, el cual establece que esta “...surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley.”³⁵ Es decir que nace en el momento en el cual el supuesto hipotético establecido en la norma, surge en el plano de la realidad.

Es importante recalcar la importancia del hecho generador o imponible para el nacimiento de la obligación tributaria, pues es gracias a su previa determinación en una norma jurídica y a su consumación por parte del sujeto pasivo que la obligación tributaria nace a la vida jurídica.

2.5 Elementos de la Obligación Tributaria

Son varias las clasificaciones de los elementos de la obligación tributaria que pueden encontrarse al momento de realizar un estudio doctrinario, sin embargo para el estudio que interesa para la presente investigación, se han tomado en cuenta los reconocidos en la legislación guatemalteca, los cuales son:

2.5.1 Sujetos

Para el término *sujeto*, el **Diccionario de la Real Academia Española**, indica que se trata de una “*persona innominada, frecuentemente cuando no se quiere declarar de*

³⁴ Jarach, Dino, “*Finanzas públicas y derecho tributario*” 3ra Edición, Argentina, Ediciones Nuevo Mundo, 2007, Pág.468.

³⁵ Congreso de la República de Guatemala, *Op. Cit.* Artículo 14.

*quién se habla, o cuando se ignora su nombre.*³⁶

En el contexto que nos interesa, se refiere a las personas que intervienen en la obligación tributaria, los cuales se refieren al sujeto activo y al sujeto pasivo dependiendo de su rol, derechos y obligaciones.

2.5.1.1 Sujeto Activo

Para **Dino Jarach** es el titular de la pretensión o crédito tributario; o acreedor del tributo en virtud de la soberanía fiscal. Además agrega que a través de las leyes tributarias, la pretensión del tributo puede atribuírsele a un sujeto diferente del que posee la soberanía, por lo que se trata del sujeto al que corresponde el crédito del tributo efectivamente y no al que dicta la ley tributaria o al que se le atribuirá el producto de la recaudación.³⁷

Al ser el titular del crédito tributario, el sujeto activo tiene la legitimación de exigir el pago de dicho crédito al sujeto pasivo, en virtud de la soberanía fiscal, al ser el Estado el titular de dicho crédito, que podría transferirle a otro para su recaudación.

Giuliani Fonrouge explica que por ser la obligación tributaria una consecuencia del ejercicio del poder tributario, el sujeto activo por excelencia es el Estado, pero existen situaciones excepcionales en que el Estado, mediante la creación de organismos específicos, les concede la facultad de exigir directamente y en su beneficio las contribuciones respectivas.³⁸

Este autor identifica al sujeto activo de la obligación tributaria como el Estado, quien como consecuencia de su poder tributario tiene la potestad de exigir del sujeto pasivo el pago efectivo de un tributo o el cumplimiento de otra obligación, sin embargo y por el mismo poder tributario, este podrá encomendarle la tarea de recaudación, en el caso de Guatemala es la Superintendencia de Administración Tributaria.

³⁶ Sujeto. Real Academia Española, Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española, 22da Edición, Disponible en: <http://lema.rae.es/drae/?val=sujeto>, Fecha de consulta: 7/07/2016

³⁷ Jarach, *Op. Cit.*, Pág. 65 y 66.

³⁸ Giuliani Fonrouge, Pág. 383 y 384.

El Modelo de Código Tributario para América Latina, indica en su artículo 24 que *“Es sujeto activo de la relación jurídica tributaria el ente público titular de la potestad administrativa para la gestión y exigencia del tributo.”*³⁹ Agrega en el comentario que la potestad de aplicar tributos siempre le corresponderá al Estado, pero este podrá encomendar la realización de los actos de administración y recaudación a un ente público determinado.⁴⁰

Dicho ente público se determinará en ley y será este quien se coloque como acreedor del tributo, siendo titular de las potestades administrativas de gestión y recaudación aun cuando no ostente la potestad tributaria; un claro ejemplo es la Superintendencia de Administración Tributaria; mientras que un ejemplo de un sujeto activo que reúne la potestad tributaria y las de administración y recaudación son las Municipalidades.

El Código Tributario guatemalteco indica en su artículo 17: *“el sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo.”*⁴¹

El sujeto activo se refiere entonces al Estado, que ostenta el poder tributario, configurándose como el acreedor de toda obligación tributaria, legitimando dicha acreedoría en virtud de su soberanía y es por esta misma ostentación del poder tributario que podrá delegar la actividad de administración y/o recaudación a otro ente público según lo determine la ley.

2.5.1.2 Sujeto Pasivo

El Diccionario de la Real Academia Española, lo conceptualiza como *“Parte obligada en una relación jurídica. En materia de tributos, persona obligada a su pago según la ley.”*⁴² En el contexto interesa a la presente investigación, se refiere entonces al sujeto sobre quien recae la obligación en la relación jurídico-tributaria, siendo quien debe hacer efectivo el tributo.

³⁹ CIAT-BID-GIZ, Modelo de Código Tributario del CIAT, 2015, art. 24.

⁴⁰ *Loc.cit.*

⁴¹ Congreso de la República de Guatemala, *Op.Cit.* Art. 17.

⁴² Sujeto Pasivo. Real Academia Española, Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española, 22da Edición, Disponible en: <http://lema.rae.es/drae/?val=sujeto>, Fecha de consulta: 7/07/2014.

Según **Cedeño Barahona**, el sujeto pasivo es el titular de la obligación, quien debe satisfacer o soportar el tributo.⁴³ Es decir que se trata de la persona que ostenta la obligación de tributar, quien debe hacerlo en virtud de estar sujeto al poder tributario del Estado.

El **Código Tributario**, en su artículo 18, ofrece la siguiente definición y clasificación: *“Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable.”* El código tributario no se refiere únicamente al pago efectivo del monto del tributo, sino también hace alusión al cumplimiento de otras prestaciones a las cuales el sujeto está obligado. Además de esto, el código tributario hace la indicación de que existe más de un tipo de sujeto pasivo, haciendo alusión a los contribuyentes y responsables.

En la misma línea, **Kuri de Mendoza** lo conceptualiza como las personas naturales o jurídicas, obligadas al cumplimiento de prestaciones tributarias, sean contribuyentes o responsables, conforme a lo estipulado en ley.⁴⁴

Es importante recalcar lo que indica la autora en cuanto a que los sujetos pasivos no son únicamente las personas naturales sino también las personas jurídicas que de la misma forma estarían obligadas a cumplir con las prestaciones tributarias a través de su representante legal. Nuevamente se hace la diferenciación entre contribuyentes y responsables y agrega que es la ley la que estipula lo relativo a este extremo.

Al referirse al sujeto pasivo de la obligación tributaria, se hace alusión a la persona (individual o jurídica) que en virtud de estar sujeta al poder tributario del Estado, está obligada a cumplir con las prestaciones tributarias, es decir a hacer efectivos los tributos a los cuales está afecta y a realizar todas las demás obligaciones que derivan de esta relación jurídica que se encuentran estipuladas en la ley. Los sujetos pasivos, en atención a su rol en dicha relación, pueden ser:

a) Contribuyente

⁴³ Cedeño Barahona, Alvaro, *“Derecho Fiscal”*, Panamá, Editorial La Antigua, 1985, Pág. 96.

⁴⁴ Kuri De Mendoza, *Op.cit.*, Pág.284.

Para **Tuncho Granados** se trata del sujeto pasivo, respecto de quien se realiza el hecho generador de la obligación tributaria.⁴⁵

Flores Polo, indica que se trata de la persona individual o jurídica obligada directamente al pago de los tributos, es decir el deudor tributario.⁴⁶

Ambos autores coinciden en que se trata del sujeto pasivo, enfocándose cada uno en un momento distinto de la obligación, el primero se enfoca en el nacimiento de la obligación tributaria, indicando que el contribuyente es quien realiza la acción encuadrada dentro del hecho generador y el segundo, se enfoca en la obligación de hacer efectivo el pago del tributo, una vez nacida la obligación, indicando que el contribuyente es la persona que se constituye como deudor del fisco. Es decir entonces que el contribuyente puede identificarse de las dos maneras.

Kuri de Mendoza explica que se trata del sujeto pasivo, que puede ser una persona individual o colectiva obligada por ley al cumplimiento de prestaciones tributarias, este sujeto realiza el hecho generador y como consecuencia de esto nace una obligación tributaria, teniendo como principales obligaciones, el pago de los tributos y el cumplimiento de los deberes y obligaciones que imponen las leyes tributarias.⁴⁷

Esta autora hace la salvedad de que puede tratarse de una persona individual o jurídica, indicando al igual que los otros dos autores que se trata de la persona que realiza el supuesto contenido en la norma dando origen a más de una obligación, pues si bien es cierto, señala la principal que es la de hacer efectivo el pago del tributo, también menciona que este debe cumplir otros deberes y obligaciones que la ley le imponga por el mismo motivo. Es decir, que queda a su cargo no solo el de contribuir a través del pago de un monto estipulado, sino también con la realización de actos previstos por la ley, como por ejemplo el de presentación de formularios, declaraciones, etc.

El Modelo de Código Tributario para América Latina, establece en su artículo 26

⁴⁵ Granados, Tuncho, *“El compendio del contribuyente”*, Guatemala, Ediciones Fiscales, S.A, 2009, Pág. 212.

⁴⁶ Flores Polo, Pedro, *“Derecho Financiero y Tributario peruano”*, Perú, Ediciones J. Valenzuela V., 1983, Pág.232.

⁴⁷ Kuri de Mendoza, Silvia, *Op.cit;* Pág. 296.

establece que *“Contribuyente es el obligado tributario designado por la ley del tributo por verificarse respecto de él el hecho generador de la obligación tributaria.”*⁴⁸

Agrega en el comentario que ellos constituyen lo que en algunas legislaciones, como la de Guatemala se les denomina "responsables por deuda propia" y asumen la condición de deudores principales de la obligación tributaria.

El **Código Tributario** lo define en su artículo 21 como: *“Obligado por deuda propia. Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”*.⁴⁹

En concordancia con el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, La legislación guatemalteca, en el **Código Tributario** lo denomina “obligado por deuda propia” y lo define como las personas que realizan directamente el hecho generador o imposible que tiene como consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria, sin embargo amplía la definición en cuanto a que hace referencia a todos los tipos de persona que se encuadran dentro de esta definición.

El contribuyente se define como aquella persona individual o jurídica que realiza directamente una acción encuadrada previamente dentro del hecho generador de una obligación, teniendo como consecuencia el nacimiento de una obligación tributaria de la cual es titular y responsable directo de satisfacer las prestaciones estipuladas en la ley para dicho hecho generador.

b) Responsable

Kuri de Mendoza indica que es el sujeto pasivo, que puede ser una persona individual o colectiva, obligada por la ley al cumplimiento de prestaciones tributarias, que no configura el hecho generador que hace surgir la obligación tributaria, teniendo como principales obligaciones la del pago del tributo y las prestaciones materiales y

⁴⁸ CIAT-BID-GIZ, *Op.cit.*, Art.26.

⁴⁹ Congreso de la República de Guatemala, *Op.cit.*, Art.21.

formales⁵⁰.

El responsable tiene entonces las obligaciones y prestaciones que han nacido de la obligación tributaria, sin embargo no es titular de esta obligación por haber realizado la acción encuadrada dentro del hecho generador sino lo es por disposición de la ley.

El Modelo de Código Tributario para América Latina de la OEA/BID, establece en su artículo 27 que *“son las personas que sin tener el carácter de contribuyentes, deben, por disposición expresa de la ley, cumplir con las obligaciones atribuidas a éstos.”*⁵¹

Cabe resaltar que no debe confundirse al responsable con un contribuyente, pues si bien es cierto que está sujeto a las mismas obligaciones, el nacimiento de la obligación no es un efecto de una acción realizada por éste y por lo tanto su situación será regulada de forma diferente.

Narciso Sánchez Gómez indica que las *“obligaciones de terceros son las que corresponden a las personas físicas y morales que asumen la responsabilidad solidaria con el sujeto pasivo principal o directo ya sea voluntariamente o por mandato legal y que por lo tanto deben colaborar con la Hacienda Pública para determinar, retener y enterar el importe de una contribución, en observancia de las prestaciones normativas en la materia.”*⁵²

En doctrina y en algunas otras legislaciones, se refieren a los responsables como terceros obligados, haciendo referencia a que estas personas no son los obligados directos y al hecho de que existen más de dos personas involucradas en la relación jurídico-tributaria. Cabe mencionar que puede tratarse de una obligación aceptada voluntariamente o por disposición de la ley. Algunos ejemplos son los representantes legales de personas jurídicas, agentes de retención o de percepción.

El **Código Tributario** guatemalteco hace referencia a los responsables en el artículo 22 en el que establece: *“Situaciones especiales. Cuando ocurra el hecho generador en las*

⁵⁰ Kuri de Mendoza, Silvia y otros, *Op.cit*; Pág. 299.

⁵¹ Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, Washington, 1968.

⁵² Sánchez Gómez, Narciso, *“Derecho Fiscal Mexicano”*, 2da. Edición, México, Editorial Porrúa, Pág.378.

situaciones que adelante se enumeran, serán responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y materiales, los sujetos que en cada caso se indica:

SITUACIONES

1. Fideicomisos
2. Contrato de participación
3. Copropiedad
4. Sociedades de hecho
5. Sociedades irregulares.
6. Sucesiones indivisas.

RESPONSABLES

- El fiduciario.*
- El gestor, ya se éste una persona individual o una persona jurídica, en cuyo caso el responsable será el representante legal de la misma.*
- Los copropietarios.*
- Los Socios.*
- Los Socios.*
- El albacea, administrador o herederos.*

En los casos anteriores, la Administración Tributaria a solicitud del responsable, hará la inscripción correspondiente. El régimen tributario aplicable a los ingresos o bienes gravados, será determinado en cada ley, evitando la doble o múltiple tributación en cumplimiento de las normas y principios de equidad y justicia tributaria.”⁵³

La legislación guatemalteca se refiere a los responsables como los sujetos que deberán cumplir las obligaciones tributarias formales y materiales en "situaciones especiales" y especifica qué persona será la responsable atendiendo a la situación específica de cada caso.

El responsable se define como el sujeto pasivo obligado por la ley o que se atribuye dicha obligación de manera voluntaria al cumplimiento de obligaciones tributarias, sin que haya configurado el hecho generador o imponible que le dio nacimiento a dichas obligaciones.

⁵³ Congreso de la República de Guatemala, *Op.cit.*, Art.22.

2.5.2 Hecho generador o imponible.

Para el término *hecho imponible*, el **Diccionario de la Real Academia Española**, conceptualiza como “*situación o circunstancia que origina la obligación legal de contribuir y sobre la que se aplica el tributo.*”⁵⁴ Los elementos que valen la pena recalcar de la anterior definición son que se trata de una situación y circunstancia que da origen a la obligación tributaria.

Dino Jarach expone que es la circunstancia o criterio que la ley asume como razón necesaria y suficiente para justificar que de verificarse de un determinado presupuesto de hecho derive la obligación tributaria⁵⁵

Es decir, se trata del elemento, que tras su configuración justificará el nacimiento de la obligación tributaria, por considerar la ley, que es una razón suficiente. Este elemento debe constar expresamente en una ley positiva.

En la misma línea, **Kuri de Mendoza** cita a Vicente-Arche, quien lo define como un conjunto de elementos de cuya realización nace la obligación tributaria, elementos que han sido previstos en una norma.⁵⁶ Refiriéndose al elemento subjetivo, objetivo y temporal, los cuales serán identificados en la norma jurídica que lo establezca.

Según el artículo 21 del **Modelo de Código Tributario para América Latina** es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.⁵⁷

Se trata entonces del hecho o circunstancia, plasmado en una ley positiva que al ser verificado tiene como consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria.

En el artículo 16 del **Código Tributario**, en cuyo epígrafe se lee “ocurrencia del hecho generador condicionado”, se establece que “*la existencia de las obligaciones tributarias, no serán afectadas por circunstancias relativas a la validez jurídica de los hechos o actos realizados constitutivos del hecho generador; o a la naturaleza del*

⁵⁴ Hecho imponible. Real Academia Española, Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española, 22da Edición, Disponible en: <http://lema.rae.es/drae/?val=tributo>, Fecha de consulta: 7/07/2014

⁵⁵ Jarach, Dino, *Op.cit*; Pág.99.

⁵⁶ Kuri de Mendoza, Silvia y otros, *Op.cit*. Pág.266

⁵⁷ CIAT-BID-GIZ, *Op.cit.*, Art.26.

objeto perseguido por las partes al celebrar éstos, ni por los efectos que a ellos se les reconozca en otras normas legales, siempre que se produzcan efectivamente los resultados propios del presupuesto de hecho legal y no se trate de tributos documentarios.”

Esto implica que el sujeto pasivo estará obligado sin importar que el acto que se constituye como hecho generador carezca de validez jurídica. Es decir que el hecho generador por sí solo, al ser realizado es suficiente para que surja la obligación tributaria.

El hecho generador se define como el acto o circunstancia prevista y establecida en la ley que al momento de ser realizado dará nacimiento a la obligación tributaria, ligando al sujeto pasivo y al activo al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales que esta conlleva.

2.5.3 Base imponible

Para el término *base imponible*, el **Diccionario de la Real Academia Española**, indica que se trata de la *“cantidad expresiva de una capacidad económica determinada, sobre la que se calcula el pago de los tributos.”*⁵⁸

En vista de que el hecho generador indica de alguna forma la capacidad económica del sujeto pasivo, es necesario que este hecho se valore de alguna manera para que el impuesto pueda ser cobrado, es por esto que debe utilizarse una unidad medible que en la mayoría de casos es monetaria.

El **Doctor Flores Polo** lo conceptualiza como el importe o valor en dinero que tienen los elementos económicos, patrimoniales, ingresos, servicios, rentas, consumos, etc. sobre los cuales recae el tributo. Esta base imponible la precisa la ley y sólo ella puede cambiarla, conforme al “principio de legalidad”, que es el principio fundamental que sostiene al Derecho Tributario.”⁵⁹

⁵⁸ Base imponible. Real Academia Española, Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española, 22da Edición, Disponible en: <http://lema.rae.es/drae/?val=base>, Fecha de consulta: 7/07/2014.

⁵⁹ Flores Polo, Pedro, *Op.cit.*, Pág.21

Al ser la base imponible el valor en dinero sobre la cual se calculará el monto a pagarse en concepto de impuestos, es importante que dicha imposición respete los límites constitucionales y se base en principios constitucionales en materia tributaria para que no se den abusos de parte del sujeto activo. Es por eso que la base imponible de cualquier impuesto debe establecerse en ley y de la misma forma cualquier cambio que se le haga a ésta una vez establecida.

Ramírez Gómez expresa que la base imponible es el resultado de valorar el hecho imponible y además es el conjunto de criterios definidos legalmente que permite llegar a la determinación del impuesto.⁶⁰

Dentro de estos criterios definidos legalmente puede mencionarse por ejemplo unidades monetarias como una renta, precios de adquisición, valores de mercado, contraprestaciones, etc. Además de otro tipo unidades como de peso, volumen, longitud, potencia, cantidad de empleados, etc.

Albiña García indica que *“la magnitud que permite cifrar la prestación tributaria del contribuyente, en consonancia con su capacidad económica, por el tributo objeto de exacción.”*⁶¹

Es decir, que se trata del monto sobre el cual se calcula un impuesto, que puede ser una unidad monetaria o no monetaria, la cual al ser combinada con el hecho generador dará como resultado el importe que debe pagarse como parte de la obligación tributaria. Este monto deberá estar establecido en la ley que regula el tributo y es susceptible de ser cambiada únicamente por otra ley.

2.5.4 Tipo Impositivo

Ferreiro Lapatza citado por Silvia Kuri: *“Expresión cifrada de la cantidad a pagar como tributo, fijada por la ley, para cada grado o escalón de la base imponible o por cada unidad o unidades de la misma.”*⁶²

⁶⁰ Ramírez Gómez, Salvador, “Regímenes de determinación de la base: Estimación directa”, España, Instituto de Estudios Fiscales, 1991, Pág. 786.

⁶¹ García Quintana, Cesar Albiñana, “Sistema Tributario español y comparado”, 2da. Edición, España, Editorial TECNOS, 1992, Pág. 87.

⁶² Kuri de Mendoza, Silvia y otros, *Op.cit*; Pág. 325.

Este elemento es necesario para el cómputo del monto a hacer efectivo en concepto de impuesto y se configura como la cifra, fijada también en ley sobre la cual se calcula en conjunto con la base imponible.

El tipo de gravamen es definido como la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra.⁶³ Llamado en doctrina y en otras legislaciones tipo de gravamen o tasa impositiva, debe ser especificado para cada impuesto, variando en porcentajes escalonados.

De acuerdo a la **Enciclopedia Jurídica**, constituye la tarifa del impuesto. El tipo impositivo o de gravamen se aplica sobre la base imponible para hallar la cuota tributaria. Esta indica la parte de la riqueza, manifestada en el hecho imponible con que se debe de contribuir.⁶⁴

Este elemento queda sujeto a los principios de legalidad y capacidad económica por ser éste el que determinará qué tan alto o bajo sea el monto a pagar de parte del contribuyente.

Se pueden dividir en⁶⁵:

a) tipos expresados en porcentajes y tipos expresados en cantidades de dinero: cuando la base imponible es monetaria el tipo se expresa en un porcentaje, cuando no lo es, se expresa en una cantidad de dinero.

b) Tipos proporcionales y tipos progresivos: los proporcionales están constituidos por un porcentaje fijo de la base imponible; los progresivos están constituidos por un porcentaje variable de la base imponible, el porcentaje aumenta conforme aumenta la base.

⁶³ Glosarios de Derecho, Juspedia, Elementos de cuantificación de la obligación tributaria principal, 2015, Disponible en: <http://derecho.isipedia.com/segundo/derecho-financiero-y-tributario-i/18-elementos-cuantificadores-de-la-obligacion-tributaria#TOC-Los-tipos-de-gravamen> , Fecha de consulta: 23/01/2017

⁶⁴ Diccionario jurídico de Derecho, Enciclopedia Jurídica, Tipo de gravamen, 2014, Disponible en: <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/tipo-de-gravamen/tipo-de-gravamen.htm>, Fecha de Consulta: 23/01/2017.

⁶⁵ *Loc.cit.*

Se constituye entonces como una magnitud tributaria, expresada en números porcentuales que aplicada a la base imponible da como resultado el importe que debe hacer efectivo en dinero el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

CAPÍTULO 2

TRIBUTOS

2.1 Antecedentes

El tributo no es una concepción moderna, desde tiempos inmemorables y en las antiguas civilizaciones como la egipcia, griega y romana existieron figuras que podrían equipararse con la del tributo moderno. La figura ha ido evolucionando hasta ser lo que se conoce hoy en día.

Al respecto **Villegas Lara** indica que en la antigüedad, tributar significaba *“Entregar el vasallo o siervo al señor feudal una cantidad en señal de reconocimiento del señorío. Pagar la cantidad determinada por las leyes o autoridades (o la exigida ilegalmente, sobre todo por los ejércitos de ocupación), para contribuir al sostenimiento de las cargas públicas y otros gastos.”*⁶⁶ Es importante recalcar que en esta época, el tributo se rendía en reconocimiento al dominio y mando del señor feudal, si bien es cierto el sostenimiento de las cargas públicas a través del tributo estaba escrito en ley, los abusos cometidos hacia los vasallos eran muy evidentes.

Otra de las principales causas del cobro de tributos hacia los pobladores, provenía de las guerras que costaban grandes cantidades de recursos, los cuales debían ser soportados por los habitantes de los territorios.

Como expone **Eugenio Lahera**, los reyes con el objeto de incrementar su patrimonio mantenían constantes guerras, pues el resultado de la victoria era la obtención de los tesoros del derrotado y la adquisición de nuevas tierras y súbditos; esta situación se prolongaba disminuyendo las finanzas del reino, por lo que se solicitaba la colaboración de los nobles para su sostenimiento y el de sus ejércitos, dicha contribución era el resultado del establecimiento de tributos sobre los pobladores.⁶⁷

⁶⁶ Villegas Lara, René Arturo. *Derecho mercantil guatemalteco*. 6ª. ed., Guatemala, Guatemala, Ed. Universitaria, 2004. Pág. 115.

⁶⁷ Lahera Parada, Eugenio. *La teoría de la tributación*. México D.F., México, Ed. Fondo de Cultura Económica, 2002. Pág. 126.

Para el caso específico de la historia de Guatemala, se tienen registros a partir de la evidencia arqueológica de la civilización Maya del período Clásico en las que pueden establecerse actividades de producción, comercio e intercambio local e interregional que proveían a cada unidad política autónoma de los bienes necesarios para su subsistencia. En ese contexto surgió otra actividad económica de gran importancia, el tributo. Los señores recibían tributo de los miembros del común, principalmente en especie, por medio del trabajo en la agricultura y en las obras de construcción masiva.⁶⁸

Más adelante, con el desarrollo de guerras, se fue afianzando la figura del tributo al obligar a la parte derrotada a que rindiera tributo a la vencedora, lo cual se fue convirtiendo en parte fundamental de su sistema económico y fue adquiriendo importancia para el sostenimiento de las élites y mejoría de la economía. Situación que se ha repetido en distintos momentos en la historia.

A partir de la invasión y colonización española, inicia un esfuerzo organizativo y administrativo de parte de la corona que significó la creación de nuevas instituciones. El tributo pasó a ser parte del reconocimiento de la relación de dominación aplicado a la población indígena, evidencia de un sistema tributario basado en una política discriminatoria y regresiva.⁶⁹ El tributo se convirtió en parte fundamental de la economía lo que significaría una herramienta importante para el control político y económico del territorio, además de tener una marcada connotación de sometimiento de la población indígena.

Luego de la independencia de Centroamérica, la región enfrentó una crisis fiscal, no contaba con la base financiera para su vida independiente. Se intentó encontrar una forma de captar recursos sin levantar la ira ciudadana en el contexto de una economía deprimida. Para enfrentar esta crisis se recurrió a diversas medidas fiscales, pero la

⁶⁸ CIAT, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Panamá, Disponible en: <http://www.ciat.org/index.php/es/novedades/historico-de-noticias/noticia/1262-guatemala-historia-de-los-tributos.html>, Fecha de Consulta: 25/01/2017.

⁶⁹ Superintendencia de Administración Tributaria, Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, "Historia de la tributación en Guatemala: desde los mayas hasta la actualidad", Guatemala, 2014, Pág.5,7.

inestabilidad política y financiera impidió que pudieran implementarse exitosamente.⁷⁰ Habían sido los abusos de la corona hacia los habitantes de la región los que dieron como resultado la independencia, por lo que el tema de recaudación fiscal debía tomarse con mucha cautela, siendo un gran obstáculo para implementar medidas efectivas.

Con el período de gobierno liberal de Mariano Gálvez, se implementan reformas para el desarrollo económico social dentro de las cuales se incluyeron varias medidas para fortalecer la hacienda pública del Estado de Guatemala, agregando una tasa del 4% a todas las ventas y trueques en el territorio, sin embargo los ingresos no fueron suficientes, resultando en el cobro de una contribución anual a hombres de 18-46 años de edad.⁷¹ A través de estos cambios se crea la alcabala interior para todos los frutos y efectos a través de los cuales se obtuvieran ganancias o beneficios y una contribución directa a un grupo determinado de la población para lograr obtener los recursos necesarios para el sostenimiento del Estado.

El gobierno de Justo Rufino Barrios recurrió a imponer gravámenes cuando tenía necesidad de elevar sus rentas, obedeciendo directamente a las urgencias económicas del Estado. Durante su gobierno se llevó a cabo la reforma tributaria de 1881, que produjo el primer Código fiscal de Guatemala.⁷² Dentro de este código se establecen finalmente disposiciones que regulan la tributación de forma específica, siendo un gran avance en esta materia. Cabe recalcar que la relación entre las necesidades económicas del Estado y la imposición de gravámenes fue muy marcada en esta época, lo cual podría despertar inconformidades de parte de algunos contribuyentes, aunque los beneficios de la tributación vayan a ser disfrutados por la mayoría de habitantes y sean utilizados para el sostenimiento del Estado.

Durante los gobiernos de Manuel Estrada Cabrera y Jorge Ubico, se hizo más notoria la presencia de los Estados Unidos en el país, surge la economía de enclave a través del

⁷⁰ *Ibid.* Pág.9.

⁷¹ *Loc.cit.*

⁷² *Loc.cit.*

banano y Guatemala entra finalmente al mercado mundial. Se aumentaron los derechos de importación para todas las mercancías, llegando a representar este impuesto una proporción mayor de la carga tributaria.⁷³ En una economía orientada a las exportaciones, los derechos arancelarios ocupan un papel importante en la recaudación y por lo tanto en el sostenimiento del Estado, lamentablemente las grandes compañías estadounidenses logran muchos beneficios en contraste con los habitantes guatemaltecos que sufren una economía difícil, al ser las grandes empresas e industrias las que prosperan.

Luego del derrocamiento de Ubico, con el gobierno de Juan José Arévalo y la entrada en vigor de la Constitución el 15 de marzo de 1945, se tiene como marco de referencia la propia Constitución, cuyo contenido llamaba a reformas políticas y sociales. La administración tributaria era deficiente, los costos de recaudación altos y la lentitud de los trámites facilitaba la evasión.⁷⁴ Lamentablemente la reforma tributaria no llegó a concretarse por las grandes limitaciones a las que se enfrenta el gobierno. Sin embargo, es importante recalcar que tras la entrada en vigor de la Constitución de 1945, se tiene como referencia la carta magna para la reforma tributaria y se toma como base para las disposiciones tributarias, garantizando más derechos para los ciudadanos contribuyentes.

Después del derrocamiento del régimen de Jacobo Arbenz, el país fue gobernado por varias juntas militares, el gobierno de Castillo Armas continuó las obras de infraestructura iniciadas por Arbenz. Se redujeron o suprimieron impuestos y se acudió a un impuesto extraordinario que contribuyó a una mejora transitoria no sostenible de las finanzas públicas.⁷⁵ Tras los logros sociales de Arbenz, como el seguro social, las obras de infraestructura, el código laboral, entre muchas más se intenta suprimir varios de estos avances y de alguna forma se utiliza la reducción y supresión de impuestos para lograrlo. Se intenta contrastar el cese de ingresos para las arcas públicas con la creación de impuestos extraordinarios, sin embargo no funciona a largo plazo por la

⁷³ *Ibid.* Pág. 16,17.

⁷⁴ *Ibid.* Pág.19.

⁷⁵ *Ibid.* Pág.20.

naturaleza de los impuestos.

Con la llegada de la etapa de los gobiernos militares, la carga tributaria aumentó transitoriamente y luego se desplomó. Tras el golpe de estado a Lucas García y la entrada del régimen de facto de Efraín Ríos Montt, debido a la crisis económica, el gobierno planteó en 1983 una reforma tributaria que incluía un nuevo impuesto directo, el IVA. La reforma no logró detener el desplome de la carga tributaria, siendo una de las menores de la historia.⁷⁶ Como suele suceder en los gobiernos de facto, las imposiciones se hicieron presentes en cuanto a la tributación en el país durante esta época, sin embargo las medidas acordadas no funcionan, significando una de las peores etapas en la recaudación en Guatemala. Cabe resaltar la aparición del IVA, que hasta la fecha representa uno de los impuestos cuya recaudación es de las más efectivas.

Con la transición a la democracia, se plantea una nueva reforma tributaria en 1985 a la cual se opuso el sector privado, dando como resultado la derogación de los decretos emitidos y se inicia la ronda de diálogos para la "salvación económica nacional". Con Vinicio Cerezo Arévalo, el primer gobernante civil electo democráticamente se trató de llevar a cabo una reforma tributaria que volvió a resultar en un enfrentamiento con el sector privado. La reforma tributaria de 1987 fue la primera en ser impugnada ante la Corte de Constitucionalidad.⁷⁷ Tras la entrada en vigor de la Constitución en 1985, los ciudadanos cuentan con mecanismos para proteger sus derechos ante el poder tributario. Las reformas tributarias implementadas no fueron del agrado del sector privado, los grandes empresarios consideraron que sus intereses estaban siendo violentados y decidieron accionar legalmente. Independientemente de que esta parte de la historia sea una más de las acciones tomadas por los sectores poderosos para proteger sus intereses, es importante recalcar que el mecanismo establecido en la Constitución Política de la República para salvaguardar los derechos de los contribuyentes fue utilizado por primera vez con mucho éxito.

⁷⁶ *Ibid.* Pág.23.

⁷⁷ *Loc.cit.*

Alvaro Arzú enfrentó el primer año de su gobierno con presiones monetarias, problemas de liquidez y una baja en la recaudación que lo llevaron a tomar medidas fiscales. Su gobierno emprendió una reforma tributaria que incluía el IUSI que fue rechazado por el sector privado y distintas organizaciones campesinas y populares. Además se aprueba en febrero de 1998 la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria.⁷⁸ Una de las figuras que hoy en día parecen fundamentales, la Superintendencia de Administración Tributaria se crea en 1998 poniendo a su carga la recaudación tributaria, agilizando y efectivizándola.

Durante el gobierno de Alfonso Portillo también se llevaron a cabo reformas fiscales, se incrementó la tasa del IVA lo que provocó el rechazo de varios sectores. El gobierno de Oscar Berger se enfrentó a la crisis económica financiera por la que se tuvo que recurrir a una reforma tributaria que modificó el impuesto sobre la renta e introdujo un nuevo gravamen temporal.⁷⁹ El IVA, al ser un impuesto que afecta a la mayoría de la población y por la cual los sectores productivos pueden ver sus intereses perjudicados, es un tema que históricamente ha sido delicado, tanto el sector privado como los grupos sociales y de campesinos se han opuesto a su incremento y desde esa fecha no ha vuelto a cambiarse.

En los siguientes 10 años, la recaudación ha permitido el aumento gradual de la carga tributaria, aunque sin alcanzar la meta de recaudación establecida en los Acuerdos de Paz. Se logró la consolidación del IVA como la fuente de ingresos más importante, se fortaleció la administración tributaria y se aprobó la ley "anti-evasión". Sin embargo se aumentaron las exenciones y exoneraciones otorgadas como incentivos fiscales a los sectores más dinámicos de la economía, lo cual no se refleja en mayor tributación. Se firmaron tratados de libre comercio que significa una reducción en la recaudación de aranceles aplicados a importaciones.⁸⁰

⁷⁸ *Ibid.* Pág.25.

⁷⁹ *Ibid.* Pág.27.

⁸⁰ *Ibid.* Pág.28.

2.2 Concepto

El **Diccionario de la Real Academia Española** ofrece el significado para el término *tributo*, e indica que se refiere a la “*obligación dineraria establecida por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas.*”⁸¹

Del concepto anterior vale la pena resaltar tres elementos, tratándose el primero de una obligación dineraria, es decir que no podrá ser especie sino que deberá ser dicho importe en dinero; el segundo elemento se refiere a que está establecida en la ley, respetando el procedimiento específico para la misma, es decir que no podrá ser impuesto arbitrariamente; el último elemento indica que será destinado al sostenimiento de las cargas públicas, es decir al efectivo funcionamiento del Estado.

El **Código Tributario** guatemalteco, conceptualiza a los *tributos* como “*las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.*”⁸² Tal concepto se encuentra en el artículo 9 de dicho cuerpo normativo.

La legislación guatemalteca establece que el Estado exige los tributos en virtud del ejercicio de su potestad para instituir tributos, tanto de su potestad normativa como administrativa, siempre y cuando respete los límites contenidos en la Constitución Política de la República

El Modelo de Código Tributario del **Centro Interamericano de Administraciones Tributarias** conceptualiza a los tributos como “*las prestaciones en dinero que el Estado exige, mediante el ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para financiar el gasto público y, en su caso, para el cumplimiento de otros fines de interés general.*”⁸³

En concordancia con los conceptos anteriores, se repiten varios elementos tales como el poder tributario que permite la imposición y el cobro de los mismos, el importe

⁸¹ Tributo. Real Academia Española, Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española, 22da Edición, Disponible en: <http://lema.rae.es/drae/?val=tributo>, Fecha de consulta: 7/07/2014.

⁸² Congreso de la República de Guatemala, Decreto 6-91, Código Tributario. Artículo 9

⁸³ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Modelo de Código Tributario.

dinerario y el fin de obtener dichos recursos que es el del financiamiento del gasto público, agregando también que se utilizan dichos fondos en el cumplimiento de otros fines de interés colectivo tales como infraestructura, servicios públicos, etc.

Blumenstein citado por Giuliani Fonrouge expone que se trata de *“prestaciones pecuniarias que el Estado exige de sujetos sometidos a su soberanía territorial”*⁸⁴

Interesante el concepto de este autor, pues hace referencia a la soberanía territorial del Estado, es decir que se trata de un poder que el Estado puede ejercer a las personas contenidas dentro de su territorio.

Para **Dino Jarach** los tributos son recursos financieros del Estado, a quien se le pagan para lograr los medios necesarios para la realización de sus actividades. Se caracterizan por ser prestaciones coercitivas para los contribuyentes, siendo el Estado el acreedor de esta relación cuya fuente es una ley positiva.⁸⁵

De este concepto vale la pena recalcar que se trata de prestaciones u obligaciones coercitivas, en vista de que el Estado se configura como el sujeto activo o acreedor; y que la fuente de los tributos es una ley positiva, en atención al principio de legalidad.

Los tributos pueden ser conceptualizados entonces como una determinada cantidad de dinero que se entrega al Estado, la cual es impuesta y cobrada en virtud de su poder tributario, con respeto al principio de legalidad y con el fin de satisfacer la carga pública y otros beneficios para los habitantes.

2.3 Clasificación de los tributos

Giuliani Fonrouge, manifiesta que las clasificaciones de los tributos provienen en gran medida de la ciencia de las finanzas, por lo que varios autores, han tomado en cuenta aspectos tales como los políticos, económicos o sociales y no precisamente aspectos netamente jurídicos. De allí que, al momento de recibir de aquella ciencia sus

⁸⁴ Giuliani Fonrouge, Op.cit, Pág. 267

⁸⁵ Jarach, Dino, “El hecho imponible: Teoría general del Derecho Tributario sustantivo”, 2da. Edición, Argentina, Editorial Abeledo- Perrot, 1971, Pág. 9.

clasificaciones, el Derecho haya creado las propias a partir del poder tributario del Estado.⁸⁶

Es por esta razón, que algunas clasificaciones difieren de la que se encuentra en la legislación guatemalteca, por tomar en cuenta elementos de distintas disciplinas y no encuadrarlos en una clasificación que permita su estructuración para la agilización del cobro de los mismos y una legislación unificada; por lo que para el desarrollo de esta investigación, interesan las clasificaciones jurídicas de los tributos, más que las de otras disciplinas.

Según **Dino Jarach**, citado por Torres, la clasificación de los tributos es tripartita y básicamente pone el acento en la determinación política del legislador de sobre quién y cómo distribuir las cargas impositivas. Agregando que el principio de la contraprestación es el que da origen a las tasas; el principio del beneficio, caracteriza a las contribuciones especiales, ya que, el que soporta ese gasto público es quien se beneficia indirectamente a partir de un servicio de carácter general; y el principio de la capacidad contributiva, origina los impuestos por los cuales se reparte la carga pública teniendo en miras la riqueza de los contribuyentes.⁸⁷

Para este autor la clasificación de los tributos se divide en impuestos, tasas y contribuciones especiales, atendiendo cada clasificación a un principio en específico, siendo el principio de capacidad contributiva el de los impuestos, por la carga que tienen los ciudadanos de contribuir con el gasto y servicios públicos; para las tasas siendo el principio de contraprestación, por el servicio recibido de parte del sujeto activo como consecuencia del pago de dicha prestación; y el principio de beneficio para las contribuciones especiales, por beneficiarse directamente el obligado con el pago de la contribución especial, a la inversión del gasto público.

Según **González Ortiz**, la clasificación de los tributos atiende a la forma de financiación de los servicios y gasto públicos de un Estado. En este sentido, si el gasto público se financia principalmente a través de los tributos que se exige a los ciudadanos independientemente de las prestaciones que ellos obtienen de los entes públicos, la

⁸⁶ Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Op.cit.*, Pág. 320

⁸⁷ Torres, Agustín, *"Introducción al sistema tributario"*, Argentina, AZ Editora, 1978, Pág. 12

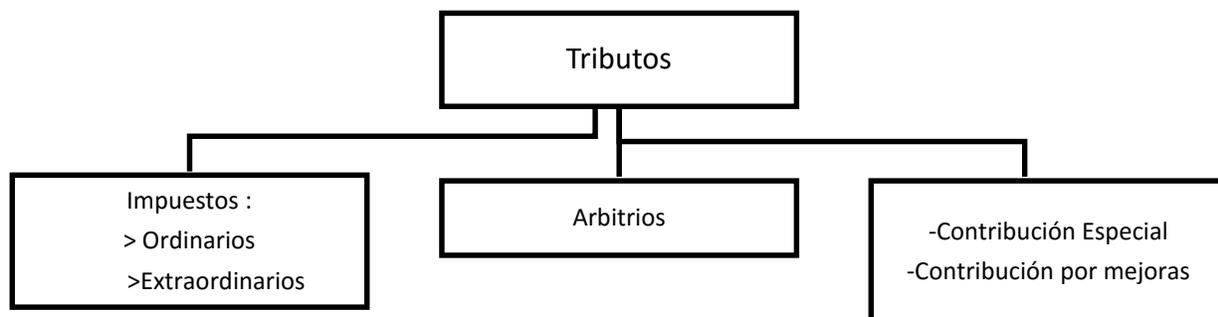
principal clasificación de los tributos atiende a la existencia o no de contraprestación en la obligación del pago del tributo. En virtud de tomar en cuenta esta situación, presenta la siguiente clasificación de los tributos: a) Impuesto; b) Tasa; c) Contribución especial.⁸⁸

Para este autor, la clasificación de los tributos debe realizarse en atención a la prestación que el ciudadano obtiene a cambio, esto por financiarse principalmente a través de los tributos el gasto público, inclinándose también por una clasificación tripartita.

En el mismo sentido, La **Constitución Política de la República de Guatemala**, en su artículo 239, indica que *“corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales”*⁸⁹ Por ser este órgano el único con la potestad de decretar tributos, puede deducirse que la clasificación de los tributos según los constituyentes es de: a) Impuestos; b) Arbitrios; y c) Contribuciones especiales.

Según el artículo 10 del **Código Tributario** guatemalteco, la clasificación de los tributos es la siguiente: Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.⁹⁰

En Guatemala, la clasificación de los tributos atiende a la clasificación tripartita, en la que se dividen los tributos en atención a la contraprestación que recibirá el sujeto pasivo del mismo, fundamentado en la legislación, la cual atiende a dividirlos de la siguiente manera:



⁸⁸ González Ortiz, Diego, "El Tributo", Universitat Jaume I. Castellón, Pág. 7

⁸⁹ Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala.

⁹⁰ Congreso de la República de Guatemala, Decreto 6-91, Código Tributario.

2.3.1 Impuestos

El **Diccionario de la Real Academia Española**, indica sobre el término *impuesto*, que significa “*tributo que se exige en función de la capacidad económica de los obligados a su pago.*”⁹¹ Refiriéndose entonces a una de las clasificaciones de los tributos en la cual el principio de capacidad de pago es fundamental.

Según **Tuncho Granados**, los impuestos tratan de “*una transmisión de valores económicos, en que existe un sujeto activo, receptor del valor económico, el Estado a través de un órgano del Gobierno Central de otro ente público, departamento, municipio, etc., y un sujeto pasivo, el contribuyente que entrega el valor económico.*”⁹²

En este sentido, los impuestos constituyen la fuente más importante de recursos del Estado. Agrega además que difieren de los demás ingresos de la hacienda pública por ser prestaciones pecuniarias, exigidas coactivamente, sin contraprestación efectiva ni presunta.

Cedeño Barahona indica que se denomina así a la deuda tributaria que surge con motivo del nacimiento de los hechos tributarios como realización de negocios, posesión de patrimonio, circulación de bienes o gasto de la renta, entre otros.⁹³ Cabe resaltar que a diferencia de los demás, este concepto indica algunos de los hechos que son gravados por medio de impuestos, lo que ayuda para su comprensión.

Rodríguez Lobato lo define como la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, de carácter obligatorio a cargo de toda persona física y moral para cubrir el gasto público, sin que haya contraprestación directa o inmediata.⁹⁴

La anterior definición, propone la posibilidad de que el pago de un impuesto se haga en especie y resalta el carácter obligatorio de ese pago, indicia además que se establece mediante leyes y coincide con los demás autores en que no existe contraprestación directa por el pago de este tipo de tributo.

⁹¹ Impuesto. Real Academia Española, Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española, 22da Edición, Disponible en: <http://lema.rae.es/drae/?val=impuesto>, Fecha de consulta: 7/07/2014.

⁹² Granados, Tuncho, *Op,cit.*, Pág.152

⁹³ Cedeño Barahona, Alvaro, “Derecho Fiscal”, Panamá, Editorial La Antigua, 1985, Pág.100

⁹⁴ Rodríguez Lobato, Raúl, “Derecho Fiscal”, 2da. Edición, México, HARLA, 1986, Pág.61.

El **Código Tributario** guatemalteco lo conceptualiza en su artículo 11 como *“el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.”* Haciendo alusión a la obligación de contribuir con el gasto público del Estado de los sujetos.

Se concluye entonces, que un impuesto se trata de una obligación de pago en dinero o en especie a favor del Estado, por parte de los ciudadanos, para el sostenimiento del gasto y servicios públicos, fundamentado en la obligación de contribuir de manera proporcional al mismo, que no tiene como consecuencia una contraprestación directa que debe estar regulado por una ley positiva.

2.3.2 Tasa/ Arbitrio

El **Diccionario de la Real Academia Española** propone para el término *tasa* el significado de *“Tributo que se impone al disfrute de ciertos servicios o al ejercicio de ciertas actividades.”* Mientras que para el término *arbitrio*, el significado de *“Derechos o impuestos con que se arbitran fondos para gastos públicos, por lo general municipales”*⁹⁵

Si bien es cierto que algunas legislaciones y autores se refieren indistintamente a ambos términos, este diccionario hace una distinción, ofreciendo un significado para ambos términos, indicando para el primero que será impuesto en virtud del goce de un servicio o actividad, mientras que para el segundo, indica que su destino será el gasto público pero especifica que será para los gobiernos municipales.

Héctor Villegas, conceptualiza a la tasa como *“la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o potencia de una actividad de interés público que afecta al obligado.”*⁹⁶

Según el autor, se refiere a un pago en dinero que el Estado cobra en virtud de haberse beneficiado el sujeto pasivo de la prestación de un servicio o actividad pública.

⁹⁵ Arbitrio. Real Academia Española, Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española, 22da Edición, Disponible en: <http://lema.rae.es/drae/?val=arbitrio>, Fecha de consulta: 7/07/2014

⁹⁶ Villegas, Héctor, *“Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”*, Argentina, Ediciones Depalma, 1980, Pág. 265.

Por su lado, **Guillermo Ahumada** propone que la tasa es un derecho percibido por el Estado en razón de su soberanía, por servicios o prestaciones especiales de carácter jurídico administrativo, con fines colectivos pagado por el que lo utiliza.⁹⁷ Este autor cambia la connotación al definirlo como un derecho que tiene el Estado de cobrar un servicio que presta al colectivo para su beneficio.

Para **Rafael Bielsa**, se trata de una cantidad de dinero que percibe la municipalidad como consecuencia de la prestación de un determinado servicio o un uso público o de una ventaja diferencial proporcionada por sus servicios.⁹⁸ Este autor especifica que el sujeto activo se trata de una municipalidad que presta un servicio que cuenta con una característica principal que lo distingue del resto de servicios.

Manuel De Juano expresa que *“La tasa consiste en la suma de dinero que se cobra por el sujeto activo de la obligación tributaria (sea la nación, las provincias, las comunas), a las personas que se benefician particularmente por la prestación de un servicio público divisible, coactivo o libre, por el reconocimiento de una ventaja diferencial basada en la concesión de un beneficio o por el uso del dominio público a través de un medio especial”*.⁹⁹

En la misma línea que el autor anterior, De Juano hace referencia al reconocimiento de una ventaja diferencial del servicio que presta el sujeto pasivo, indicando que se trata de la concesión de un beneficio o el uso del dominio público. De la misma forma coincide con el resto de autores de que se trata de una suma pecuniaria que se cobra a los sujetos beneficiados por el servicio.

El **Código Tributario** guatemalteco, presenta para el concepto de arbitrio en su artículo 12, *“es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades.”*¹⁰⁰ Este artículo no especifica mayor cosa, sin embargo indica que el sujeto activo es la municipalidad.

⁹⁷ Ahumada, Guillermo. *“Tratado de finanzas públicas”*. Vol. I, Argentina, Imprenta Universidad Nacional de Córdoba, 1956, Pág. 240.

⁹⁸ Bielsa, Rafael, *“Derecho administrativo”*, Argentina, Ediciones Depalma, 1956 Pág. 578.

⁹⁹ De Juano, Manuel, *“Curso de finanzas públicas y derecho tributario”*. , Argentina, Editorial Molanchino, 1964, Pág. 654.

Un arbitrio o tasa es entonces, una cantidad de dinero que se paga a favor de una municipalidad, por un servicio que presta la misma municipalidad de la cual se beneficia el ciudadano, dicho arbitrio debe ser decretado en ley.

2.3.3 Contribuciones Especiales

El **Diccionario de la Real Academia Española**, presenta para el término *contribución especial*, el siguiente concepto: “*Tributo que se exige a quien se beneficia de la realización de obras públicas o del establecimiento de servicios públicos.*”¹⁰¹

Guillermo Cabanellas, define: “*tributo cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento del valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.*”¹⁰²

Los anteriores conceptos indican que se trata de un tributo que se deriva de la realización de obras públicas o establecimiento de servicios públicos, beneficiando así al sujeto pasivo del tributo.

Cedeño Barahona lo conceptualiza como una deuda tributaria que surge con motivo del nacimiento de hechos como recepción de un beneficio por parte del sujeto pasivo o el aumento del valor de los bienes del sujeto pasivo en virtud de ejecución de obras o ampliación de servicios públicos.¹⁰³

El hecho generador de una contribución es entonces la recepción de un beneficio o el aumento del valor de sus bienes por la concreción de una obra o servicio público brindado por parte del sujeto activo. Dicha deuda nace sin necesidad de que el sujeto pasivo realice alguna acción y no tiene precisamente que participar en la toma de decisión de ser o no beneficiado por dicha ejecución.

¹⁰¹ Contribución especial. Real Academia Española, Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española, 22da Edición, Disponible en: <http://lema.rae.es/drae/?val=tributo>, Fecha de consulta: 7/07/2014

¹⁰² Cabanellas Guillermo, “*Diccionario de Derecho usual*”, Tomo II, Argentina, Editorial Heliastrea., 1979, Pág.361.

¹⁰³ Cedeño Barahona, *Op.cit.* Pág. 100

Para **Héctor Villegas**, las contribuciones especiales son “*Los tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o de gastos públicos o de especiales actividades del Estado*”¹⁰⁴

Entonces, los beneficios que se reciben, que resultan en la base imponible del tributo pueden ser individuales o colectivos, pues de una misma obra pública o mejoramiento de un servicio público, usualmente se beneficia a la colectividad y no a una sola persona.

El **Código Tributario** guatemalteco conceptualiza a la contribución especial en su artículo 13, como “*el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales.*”¹⁰⁵

En concordancia con los autores citados anteriormente, el Código Tributario expone que el hecho generador de este tributo es la del beneficio directo que recibe el sujeto pasivo con la ejecución de obras públicas y prestación de servicios de parte del Estado.

El Código tributario agrega el concepto de la *contribución especial por mejoras*, que 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.¹⁰⁶

El concepto de contribución especial es el de un tributo que surge tras la ejecución de una obra o un servicio prestado por parte del sujeto activo que beneficia al sujeto pasivo directamente, ya sea por la utilización de dichas obras o por el incremento en el valor de sus propiedades.

¹⁰⁴ Villegas, Héctor, *Op.cit.* Pág.105

¹⁰⁵ Congreso de la República de Guatemala, *Op.cit.*, Art.13.

¹⁰⁶ *Loc.cit.*

CAPÍTULO 3

PRINCIPIO DE SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL Y PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA

3.1 Principio de supremacía constitucional

Según **Stefano Massardo**, al referirse a un principio en la ciencia del Derecho, se trata de expresar aquellas proposiciones más abstractas que dan razón de o prestan base y fundamento al Derecho, es decir cómo dan base o fundamento al Derecho o de dónde surge éste.¹⁰⁷

Al referirse a un principio en la ciencia del Derecho, se hace alusión a un enunciado que representa un conjunto de valores y postulados a representarse ya sea en una norma, sentencia o ley que sirve como directriz en su creación.

En cuanto al Derecho Constitucional, resulta el principio de supremacía constitucional uno de los más importantes, pues le otorga su calidad de norma suprema a la carta magna de un Estado dentro de la cual se protegen derechos y garantías fundamentales de todo ser humano.

Sobre el término *supremacía*, indica el **Diccionario de la Real Academia Española**, que significa “Grado supremo en cualquier línea, preeminencia, superioridad jerárquica.”¹⁰⁸ Concepto que hace alusión al más alto peldaño en una jerarquía.

Según **Humberto Quiroga Lavié**, el principio de supremacía constitucional consiste en “la particular relación de supra y subordinación en que se hallan las normas dentro del ordenamiento jurídico, de forma tal que logre asegurar la primacía de la ley fundamental del Estado.”¹⁰⁹

En este concepto se hace alusión a la subordinación del resto de normas dentro de un ordenamiento jurídico, para con la Constitución, posicionándose así la carta magna en

¹⁰⁷ Massardo Enríquez, Stefano y Marchant Bocaz Christopher, *Op.cit.* Pág.2.

¹⁰⁸ Supremacía. Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española, 22da Edición, Disponible en: <http://lema.rae.es/drae/?val=supremacia>, Fecha de consulta: 7/07/2014.

¹⁰⁹ Quiroga Lavié, Humberto, “Curso de Derecho Constitucional”, Argentina, Ediciones Depalma, 1995, Pág.15.

el peldaño superior de la jerarquía, asegurando de esta manera que las disposiciones contenidas en la misma tengan primacía por sobre cualquier otra disposición de menor jerarquía.

Manifiestan **Gutiérrez de Colmenares y Chacón de Machado** que fue el jurista Hans Kelsen el primero en fundamentar la validez del Derecho en la jerarquía del ordenamiento jurídico, por considerarlo *“un sistema de normas que pueden representarse mediante una pirámide invertida”* En la que la base es la Constitución, continúa en la escala con las leyes ordinarias, luego las normas reglamentarias y en la escala inferior se encuentran las normas individualizadas.¹¹⁰

A través de este sistema se le atribuye una jerarquía a los distintos tipos de normas, atendiendo a sus características, jerarquía que tendrá efectos en el momento de su aplicación. Las autoras describen el orden en que se sitúan dichas normas, siendo claramente la base la Constitución, relegando al resto de normas a una escala más baja.

En la misma línea, **German Bidart Campos**, basado en la imagen piramidal de Kelsen explica que la Constitución es suprema por encabezar un orden jurídico jerárquico, situándose ésta en la cúspide e indica que aun si la imagen se invierte, el resultado no cambia demasiado pues quiere decir que la constitución es el fundamento o base del orden jurídico, siendo así la norma primera y última de la cual deriva y sobre la cual se sostiene el orden jurídico.¹¹¹

De esto se puede inferir que al posicionarse la Constitución como la cabeza de un ordenamiento jurídico, el resto de normas quedan por debajo de ella, pero de igual manera toda norma de inferior jerarquía debe tener como fundamento las normas constitucionales y basarse en toda disposición y principio que emane de la Constitución, en razón de este principio.

¹¹⁰ Gutiérrez de Colmenares, Carmen María y Josefina Chacón de Machado, *“Introducción al Derecho”*, 3ra Edición, Guatemala, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Rafael Landívar, 2004.

¹¹¹ Bidart Campos, German, *“La interpretación y el control constitucionales en la jurisdicción constitucional”*, Argentina, Ediar, 1987, Pág.37.

Esto en atención a los principios y derechos fundamentales para las personas y a las normas que limitan ejercicio del poder contenidas en la Constitución, pues al basar las normas en ellos, se asegura que se respeten estos y se mantenga el espíritu que las inspiró.

Ermo Quisbert conceptualiza este principio como "*garantía de relación de supra y subordinación de todo el ordenamiento jurídico determinado a la Constitución positiva.*"¹¹² Esto en atención de que la Constitución es la máxima jerarquía y todas las normas posteriores estarán subordinadas a ella. Agrega además que la función primordial de este principio es el de garantizar dicha subordinación del ordenamiento jurídico a la Constitución.

Siendo la función primordial de este principio el de garantizar la subordinación del resto de normas a la Constitución, la aplicación de este principio en cualquiera de sus funciones ya sea en la creativa, interpretativa o integradora tiene efectos tales como: a) El de unidad de todo el ordenamiento jurídico; b) La gradación entre los distintos tipos de normas jurídicas positivas, pues existe una relación de supra y subordinación también entre las normas inferiores a su inmediata superior; c) De rigidez, que impide que se reforme constantemente la Constitución; y d) De control, entre los poderes del Estado.¹¹³

Por su parte, **Gregorio Badeni** indica que este principio es uno de los procedimientos más eficaces para preservar la libertad y dignidad del hombre por ser una técnica sumamente eficaz para limitar el ejercicio del poder por parte de los gobernantes, pues impone a gobernantes y gobernados la obligación de adecuar sus comportamientos a las reglas contenidas en la ley fundamental, cuya jerarquía jurídica está por encima de las normas que puedan emanar de ellos.¹¹⁴

Es decir que mediante este principio se obliga tanto a los gobernantes, quienes ostentan el ejercicio del poder a adecuar sus acciones a las disposiciones contenidas

¹¹² Quisbert Huanca, Ermo, *Op,cit.* Pág.32.

¹¹³ *Ibid.* Pág. 34.

¹¹⁴ Badeni, Gregorio, "*Derecho Constitucional, libertades y garantías*", Argentina, AD-HOC, 1993, Pág.175 y 176.

en la constitución, como a los gobernados, quienes son los habitantes, observando en este principio un derecho y una obligación.

El principio de supremacía constitucional es sin lugar a dudas uno de los principios constitucionales más importantes, es en base a este principio que se considera a la constitución como la que encabeza jerárquicamente las normas contenidas dentro de un mismo ordenamiento jurídico, atribuyéndole preeminencia sobre estas. Esto con el fin de asegurar que los derechos y garantías contenidos en las mismas sean respetados y no sean sujetos a arbitrariedades contenidas en normas de inferior jerarquía o el ejercicio del poder de los gobernantes.

3.1.1 El principio de Supremacía constitucional en el ordenamiento jurídico guatemalteco

La jerarquía del Derecho Positivo guatemalteco, está estructurada de manera tal que la norma fundamental en la que toda norma debe apoyarse para su validez, es la Constitución Política de la República, y a su vez, la validez de toda norma deriva de otras normas jurídicas en razón de encontrarse en un peldaño superior en la jerarquía.

En este sentido explican **Guitérrez de Colmenares y Chacón de Machado** que tras un análisis del ordenamiento jurídico guatemalteco se puede encontrar un sistema jerárquico en el cual *“la validez de una norma depende de su adecuación a otras de carácter jerárquicamente superior, hasta llegar a la Constitución o Norma Fundamental”*.¹¹⁵ Esto, en virtud de que la validez de este sistema jurídico depende de la conformidad con la Constitución que es considerada la norma suprema, emanada del poder constituyente.

La Constitución Política de la República establece en su artículo 175 en cuyo epígrafe se lee “Jerarquía constitucional”, que *“ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas ipso jure.”*¹¹⁶ Este artículo no solo hace alusión a la superioridad jerárquica de la constitución en relación a otras normas sino indica que cualquiera de estas normas que

¹¹⁵ *Ibid*, Pág. 27.

¹¹⁶ Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala.

contradigan las disposiciones contenidas en las mismas serán nulas de pleno derecho, indicando el efecto que tendrán estas contradicciones.

En el mismo sentido, establece en su artículo 44 que *“Serán nulas ipso jure las leyes y las disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que disminuyan, restrinjan o tergiversen los derechos que la Constitución garantiza.”*¹¹⁷

En razón de las disposiciones anteriores, cualquier norma jurídica de menor jerarquía que la Constitución, que no esté en concordancia con la norma fundamenta o no sea compatible con la misma, será nula de pleno derecho sin necesidad de declaración alguna, por lo que deberá ser expulsada del ordenamiento jurídico.

Por su parte, el artículo 204 indica que *“Los tribunales de justicia en toda resolución o sentencia observarán obligadamente el principio de que la Constitución de la República prevalece sobre cualquier ley o tratado.”*¹¹⁸ Esta disposición obliga a todo juez y magistrado a respetar en sus resoluciones y sentencias el principio de supremacía constitucional.

Pero pareciera existir una excepción al principio de supremacía constitucional, contenido en una disposición de la misma Carta Magna, el artículo 46, en el que se estipula que *“Se establece el principio general de que en materia de derechos humanos, los tratados y convenciones aceptados y ratificados por Guatemala, tienen preeminencia sobre el derecho interno.”*¹¹⁹ Pues dentro del derecho interno se incluye la Constitución Política de la República.

La Corte de Constitucionalidad se ha pronunciado sobre el tema, manteniendo el criterio de que la Constitución prevalece sobre los tratados internacionales, al contrastar el artículo 44 y el 204 que establece la primacía de la norma fundamental sobre cualquier ley o tratado internacional.

Al respecto se pronunció en este sentido: *“En primer término, el hecho de que la Constitución haya establecido esa supremacía sobre el Derecho interno debe*

¹¹⁷ *Loc.cit.*

¹¹⁸ *Loc.cit.*

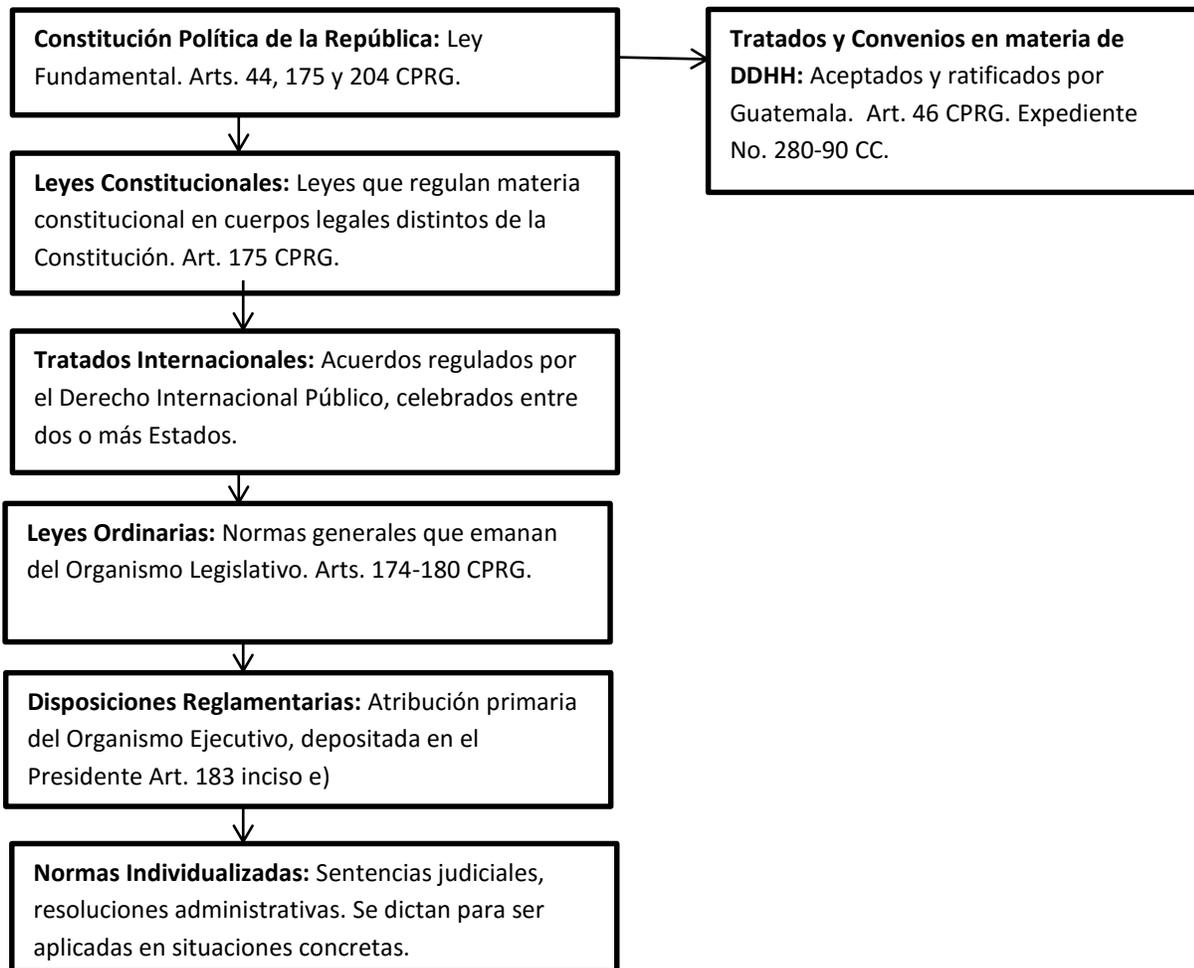
¹¹⁹ *Loc.cit.*

entenderse como su reconocimiento a la evolución que en materia de derechos humanos se ha dado y tiene que ir dando, pero su jerarquización es la de ingresar al ordenamiento jurídico con carácter de norma constitucional que concuerde con su conjunto, pero nunca con potestad reformadora y menos derogatoria de sus preceptos por la eventualidad de entrar en contradicción con normas de la propia Constitución, y este ingreso se daría no por vía de su artículo 46, sino -en consonancia con el artículo 2 de la Convención- por la del primer párrafo del 44 constitucional que dice: "Los derechos y garantías que otorga la Constitución no excluyen otros que, aunque no figuren expresamente en ella, son inherentes a la persona humana." El artículo 46 jerarquiza tales derechos humanos con rango superior a la legislación ordinaria o derivada, pero no puede reconocérsele ninguna superioridad sobre la Constitución, porque si tales derechos, en el caso de serlo, guardan armonía con la misma, entonces su ingreso al sistema normativo no tiene problema, pero si entraren en contradicción con la Carta Magna, su efecto sería modificador o derogatorio, lo cual provocaría conflicto con las cláusulas de la misma que garantizan su rigidez y superioridad y con la disposición que únicamente el poder constituyente o el referendo popular, según sea el caso, tienen facultad reformadora de la Constitución." ¹²⁰

Dicho pronunciamiento se realizó en la sentencia del recurso de Apelación de Sentencia de Amparo del Expediente 280-90, haciendo un cotejo entre ambas disposiciones, que establecen lo relativo a la primacía de los tratados internacionales ratificados y aceptados por Guatemala y el que establece que prima la Constitución sobre cualquier ley o tratado, argumentando que es la Constitución la norma suprema y que si bien es cierto se incluye dicha disposición en materia de derechos humanos, no implica que sean superiores a la Constitución; en caso de contrariar las disposiciones constitucionales, se preferirá entonces a estas y no a las contenidas en los tratados internacionales.

¹²⁰ Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala, Gaceta No. 18, Expediente No. 280-90.

En función del principio de supremacía constitucional y la estructura escalonada de normas en atención a su jerarquía, el Derecho Positivo guatemalteco se estructura de la forma en que se muestra en el siguiente esquema¹²¹:



3.2 Principios constitucionales tributarios

Sobre el término *tributario*, indica el **Diccionario de la Real Academia Española**, que alude a lo “pertenciente o relativo al tributo.”¹²² Partiendo de esta definición, sobre el contexto se puede concluir que se trata de aquellos principios contenidos en la Constitución, que rigen lo relativo a los tributos en todas sus formas.

¹²¹ Gutiérrez de Colmenares y Chacón de Machado, *Op.cit.* Págs. 27-33.

¹²² Tributario. Real Academia Española, Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española, 22da Edición, Disponible en: <http://lema.rae.es/drae/?val=tributario>, Fecha de consulta: 7/07/2014.

Según la **Enciclopedia Jurídica** del organismo especializado de las Naciones Unidas, U.P.U, se trata de *“los principios aludidos en la Constitución, más o menos expresamente, como marco general para el sistema tributario. Su intérprete supremo es el Tribunal Constitucional. Considerando el propio texto constitucional y numerosas sentencias del Tribunal Constitucional.”*¹²³

Entonces, son los principios que rigen al sistema tributario contenidos en la Constitución que tienen función creadora, interpretativa e integradora, siendo el intérprete supremo en el caso de Guatemala, la Corte de Constitucionalidad.

Sobre los principios constitucionales tributarios, indica **Tayes Grijalva** que son los principios jurídicos de la tributación los cuales se han incorporado a la Constitución, por lo que asumen el carácter de principios constitucionales y que se configuran como una limitación al poder tributario de carácter general.¹²⁴

Tiene sentido que dentro de la constitución se incluyan principios específicos para el sistema tributario, pues un límite al poder tributario es necesario para que no existan violaciones y arbitrariedades de parte del Estado, como se cometieron históricamente, resulta necesario entonces que existan directrices para guiar a los legisladores en cuanto al contenido de las normas tributarias.

Ferreiro Lapatza manifiesta que de la Constitución emana la idea de justicia que una comunidad refleja, por lo tanto los principios constitucionales de justicia tributaria deben reflejar, esa idea de lo justo referida a la concreta esfera de los tributos.¹²⁵ Tiene sentido entonces, que los ideales y valores de una sociedad, se reflejen a través de principios que los constituyentes en su momento consideraron primordiales, en relación a los tributos.

¹²³ Principios constitucionales de Derecho Tributario, U.P.U, Organismo especializado de las Naciones Unidas, Enciclopedia Jurídica, Disponible en: <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/principios-constitucionales-tributarios/principios-constitucionales-tributarios.htm>, Fecha de consulta: 7/07/2014.

¹²⁴ Tayes Grijalva, Lesly Carolina, Principios constitucionales de la tributación en Guatemala, Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala, Pág. 32.

¹²⁵ Ferreiro Lapatza, José Juan, *“Instituciones de Derecho Financiero”*, España, Editorial Marcial Pons, 2000, Pág.322.

La Constitución de la República de Guatemala establece principios que rigen a la rama del Derecho Tributario dentro del ordenamiento jurídico, sobre los cuales se basa la acción legislativa y el poder tributario.

Dentro de los principios constitucionales de derecho tributario contenidos en la Constitución Política de la República se encuentran: a) Principio de legalidad; b) Principio de capacidad de pago; c) Principio de equidad y justicia; c) Principio de no confiscación; y d) Principio de prohibición de múltiple tributación.

3.2.1 Principio de Legalidad Tributaria

El **Diccionario de la Real Academia Española** ofrece el siguiente concepto para el principio de legalidad: *“principio jurídico en virtud del cual los ciudadanos y todos los poderes públicos están sometidos a las leyes y al derecho”*.¹²⁶ Cabe resaltar que este concepto no solo hace alusión a la sujeción del poder público a las leyes y al derecho sino también lo hace con los ciudadanos, pues es entendido que en un Estado de Derecho todos deben estar sujetos a las mismas.

En la misma línea, **Tuncho Granados** indica que se trata de la obligación que se impone a toda persona, institución u órgano, de someter sus actuaciones al mandato legal.¹²⁷ Ya que en virtud de este principio, se fundamenta la obligación de respetar el principio de primacía de la ley para toda persona, ya sea ciudadano común o funcionario público, institución pública o privada o cualquiera de los órganos del Estado.

Rodríguez Bereijo, indica que el principio de legalidad *“es el principio básico del Estado de Derecho. En su formulación más genérica constituye la plasmación jurídica del principio político del imperio o primacía de la Ley, expresión de la voluntad general a través del órgano titular de la soberanía, el pueblo representado en el Parlamento.”*¹²⁸

De acuerdo a este concepto, es a través del organismo legislativo, en virtud de ser este el que expresa la voluntad del pueblo, plasmándola en legislación, es que se ejercita el

¹²⁶ Principio de legalidad. Real Academia Española, Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española, 22da Edición, Disponible en: <http://lema.rae.es/drae/?val=legalidad>, Fecha de consulta: 7/07/2014

¹²⁷ Granados, Tuncho, *“El compendio del contribuyente”*, Guatemala, Ediciones Fiscales, S.A, 2009, Pág.225

¹²⁸ Rodríguez Bereijo, Alvaro, *“El sistema tributario en la Constitución”*, *Revista Española de Derecho Constitucional*, Año 12, No.36,1996, Pág. 9

principio de primacía de la ley, en la que ninguna persona u organismo está por sobre ella, siendo una de las bases del Estado de Derecho.

Establece **Giuliani Fonrouge** que éste es uno de los principios esenciales del Estado moderno y es considerado por la doctrina como regla fundamental del derecho público.¹²⁹ Esto en virtud de que todo funcionario público, órgano o institución pública, debe actuar en apego a la ley, realizando solo lo que la ley les permite, sin excederse en las atribuciones que les han sido otorgadas por mandato legal, con el fin de evitar el abuso de poder.

En este mismo sentido, en cuanto al principio de legalidad tributaria, **Tulio Rosembuj** expone que tiene por fundamento establecer una sólida barrera contra todo acto de autoridad del poder público, tendiente a limitar la libertad patrimonial de los particulares. Deriva de la atribución típica del poder legislativo, el Parlamento de instituir tributos. La ley debe instituir los elementos esenciales de cada tributo porque representa una limitación a la propiedad privada, entendida como básica libertad individual.¹³⁰

Es decir, que por corresponderle al órgano legislativo la potestad de crear tributos, constituyendo esto una limitación a la propiedad privada de los sujetos pasivos del tributo, debe constar en ley todo elemento esencial del mismo (hecho generador, base imponible, tipo impositivo, etc.), de esta manera existirá una limitación al poder público, en cuanto que no podrá decretarse el cobro de impuestos que no se apeguen a los principios tributarios y a lo establecido dentro del ordenamiento jurídico para tal efecto.

En el ordenamiento jurídico guatemalteco, el principio de legalidad tributaria se manifiesta en la **Constitución Política de la República**, en su artículo 171, que regula las atribuciones complementarias del Congreso de la República, y establece en su inciso c), que corresponde al Congreso de la República *“Decretar impuestos ordinarios*

¹²⁹ Giuliani Fonrouge, Carlos M., *"Derecho Financiero"*, Volumen I, Argentina, Ediciones Depalma, 1987, 4ta. Edición, Pág.312.

¹³⁰ Rosembuj, Tulio Raúl, *"El hecho de contribuir"*, Argentina, Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales, 1975, Pág.53 y 54.

y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación”¹³¹

Es con exclusividad, que el Congreso de la República tiene la potestad de decretar impuestos y sus bases de recaudación en virtud de que la Constitución le otorga ésta, dentro de sus atribuciones; es decir que solamente este órgano puede disponer de la creación de un impuesto y dicha creación debe constar en ley, así como sus elementos fundamentales.

La **Constitución Política de la República** a su vez, desarrolla expresamente este principio en su artículo 239, en cuyo epígrafe se lee “Principio de legalidad” y establece: *“Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación”¹³²* En el mismo sentido que el artículo 171, esta disposición dispone que corresponde exclusivamente al Congreso de la República la potestad de decretar impuestos y además agrega a los arbitrios y contribuciones especiales.

El mismo artículo establece que corresponde a este órgano determinar especialmente las siguientes bases de recaudación: a) El hecho generador de la relación tributaria; b) Las exenciones; c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d) La base imponible y el tipo impositivo; e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y f) Las infracciones y sanciones tributarias. Esto en virtud de la importancia de dichos elementos al momento de la determinación del monto a pagar en concepto de un tributo, quienes serán los obligados y porqué razón y cómo y porqué podrán ser sancionados.

Por último establece el artículo, que *“Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias*

¹³¹ Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala.

¹³² Loc.cit.

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.”

Lo que implica que cualquier disposición contenida en una norma de jerarquía inferior a las leyes ordinarias que pretenda regular o modificar las bases de recaudación de un tributo será nula de pleno derecho, indicando que las disposiciones reglamentarias únicamente deberán versar sobre el cobro del tributo desde el punto de vista administrativo, con el fin de facilitar la recaudación.

En otras palabras, para que un tributo sea válido, debe estar plasmado en una ley, emitida por el órgano legislativo, no susceptible de ser superada por una norma de inferior jerarquía (reglamento, circular, memorando, etc.) ni susceptible de ser reformada por otra norma que no sea una ley emitida por el mismo órgano, en lo anterior se hace referencia a dos espectros del principio de legalidad, siendo éstos el de *legalidad de reserva de ley* y el de *legalidad por preferencia de ley*.

El *Principio de legalidad de Reserva de Ley*, se trata de la máxima "*nullum tributum sine lege*" que significa que no existe tributo si no lo establece la ley, obligando a que para ser aplicado un tributo legalmente, debe establecerse en una ley que adicionalmente debe contener la determinación de las bases de recaudación del impuesto que se decreta.

Kuri de Mendoza, hace la salvedad de que el principio de legalidad hace referencia al principio de reserva de ley, ya que a partir de esto se requiere que para el establecimiento de los tributos, exista una ley formal, y agrega que este principio debe ser visto como una garantía individual.¹³³ Constituyéndose este principio como una garantía individual por ser un derecho contenido en la Constitución.

La Corte de Constitucionalidad se ha manifestado al respecto del principio de legalidad por reserva de ley en el sentido que *“... 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*

¹³³ Kuri De Mendoza, Silvia Lizette y otros, "*Manual de Derecho Financiero*", El Salvador, Centro de Investigación y Capacitación Proyecto Reforma Judicial, 1993, Pág.72 y 73

contribuciones especiales, así como la determinación de las bases de recaudación de dichos tributos. En el artículo 255 de ese cuerpo de normas fundamentales se establece que la captación de recursos económicos del municipio debe sujetarse al principio contenido en el artículo 239 citado...La tasa es una relación de cambio en virtud de la cual un particular paga voluntariamente una suma de dinero y debe recibir como contraprestación un determinado servicio público. De esta definición se infiere que el tributo creado en el acuerdo que se impugna no constituye una tasa... En todo caso, esta exención en la forma creada encuadra en la definición legal de arbitrio que hace el artículo 12 del Código Tributario. Por las razones expresadas, se concluye que el artículo 1° del Acuerdo objetado contraviene lo preceptuado en los artículos 239 y 255 de la Constitución porque la creación del tributo que en él se regula compete con exclusividad al Congreso de la República..."¹³⁴

La sentencia de la cual se extrajo el anterior pasaje, fue dictada dentro del expediente de Acción de Inconstitucionalidad en contra de un Acuerdo emitido por la Corporación Municipal de Zacapa, del Departamento de Zacapa que establecía una tasa por la extracción de un producto a través de pozos mecánicos, la doctrina de la Corte quedó asentada en el sentido de que compete con exclusividad al Congreso de la República la creación y regulación de tributos, y que ningún otro órgano tiene dicha potestad para regular tributos por medio de disposiciones normativas de inferior jerarquía.

En cuanto al *principio de legalidad por preferencia de ley*, éste se refiere a que la Ley prevalece sobre cualquier otra disposición contenida en normativa de menor jerarquía, por lo que ninguna de ellas puede cambiar el contenido de la ley sino se limitan a desarrollar dicho contenido para fines de agilización en su aplicación.

La Corte de Constitucionalidad se ha pronunciado al respecto del principio de legalidad por preferencia de ley, argumentando que "*... La Constitución, en forma específica, da en materia tributaria, prevalencia al principio de legalidad al establecer en la misma norma que son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo, y las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se*

¹³⁴ Corte de Constitucionalidad de Guatemala, Gaceta No. 40, Expediente No. 533-95

*concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación...*¹³⁵

Dicho pronunciamiento se realizó en la sentencia de la Acción de Inconstitucionalidad Parcial planteada en contra del Acuerdo Gubernativo 624-92, que contenía el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, resolviéndose con lugar dicha acción, en vista de que la Corte estimó que efectivamente el Reglamento en cuestión regulaba aspectos que debían ser regulados en una Ley, para lo cual solo el Congreso de la República tiene facultad de regular, y que ninguna disposición contenida en normativa de inferior jerarquía que una Ley ordinaria creada por el legislativo puede crear o modificar dichos tributos.

3.2.2 Principio de capacidad de pago

Para la acepción común del término *capacidad*, el **Diccionario de la Real Academia Española** indica que significa “*aptitud, talento, cualidad que dispone a alguien para el buen ejercicio de algo*”, en cuanto a su acepción jurídica, indica que se entiende como la “*aptitud para ejercer personalmente un derecho y el cumplimiento de una obligación*”¹³⁶

Kuri de Mendoza manifiesta que se le conoce también como capacidad económica de la obligación, y que consiste en la aptitud económica que tienen las personas y empresas para asumir cargas tributarias; tomando en cuenta la riqueza que dicho sujeto ostenta. Impone también respetar niveles económicos mínimos, calificar como hipótesis de incidencia circunstancias adecuadas y cuantificar las obligaciones tributarias sin exceder la capacidad de pago.¹³⁷

La capacidad de pago o capacidad económica de la obligación se trata entonces de una aptitud, de carácter económico, de que dispone el obligado al pago de una obligación tributaria (sujeto pasivo), tomándose en cuenta la proporcionalidad de su riqueza para la determinación del monto a cancelar en este concepto.

¹³⁵ Corte de Constitucionalidad de Guatemala, Gaceta No. 31, Expediente No.231-93

¹³⁶ Capacidad. Real Academia Española, Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española, 22da Edición, Disponible en: <http://lema.rae.es/drae/?val=capacidad>, Fecha de consulta: 7/07/2014.

¹³⁷ Kuri De Mendoza, Silvia Lizette y otros, *Op.cit.* Pág.62.

Dino Jarach, la denomina “capacidad contributiva”, sobre la cual expone que se trata de la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular. Significa al mismo tiempo existencia de una riqueza en posesión de una persona o en movimiento entre dos personas y graduación de la obligación tributaria según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador le atribuye.¹³⁸

Es decir, que la aptitud de contribuir en relación a la riqueza que una persona pueda poseer, es atribuida al sujeto por el legislador, tomando en cuenta parámetros sobre dicha posesión que tenga una o varias personas sobre el bien o el movimiento que pueda dársele al mismo, todo esto con el fin de que el sujeto contribuya a los gastos públicos.

En cuanto al principio de capacidad de pago, indica **Castillo González**, basado en el principio de justicia de Adam Smith, que hace referencia a que los tributos deben ser establecidos en función de la capacidad económica de cada contribuyente a quien va dirigido. Agrega además que es conforme a este principio que los súbditos de un Estado deben contribuir a su sostenimiento mediante el pago de tributos.¹³⁹

Dino Jarach explica, sobre el principio de capacidad de pago, que se trata del criterio teórico atribuido a los impuestos, que se confirma en una norma constitucional, contenida en los derechos positivos de los Estados modernos, en el sentido de que el Estado puede imponer tributos a sus súbditos de forma proporcional a sus riquezas.¹⁴⁰

Es entonces, en base a este principio, que el legislador, al momento de imponer tributos, con el fin de obtener recursos para el gasto público, debe tomar en consideración la aptitud económica de los sujetos que se constituirán como obligados, para hacer frente al pago, de manera proporcional. Este principio encuentra su sustento al estar contenido en una norma constitucional.

¹³⁸ Jarach, Dino, “El hecho imponible: Teoría general del Derecho Tributario sustantivo”, 2da. Edición, Argentina, Editorial Abeledo- Perrot, 1971, Pág. 87.

¹³⁹ Castillo González, Jorge Mario, “*Derecho Administrativo*”, Guatemala, Editorial Impresos Industriales, 1984, Pág. 54.

¹⁴⁰ Dino Jarach, Pág. 86

En este sentido **Bayona y Soler**, citados por Kuri de Mendoza, indican que se trata del “principio constitucional que expresa el criterio de justicia que fundamente el deber de contribuir de los ciudadanos” y además agregan que este principio cumple tres funciones, siendo la primera la de fundamento de la imposición, la segunda la de servir de límite para el legislador en el desarrollo del poder tributario y por último, de orientación para el legislador en cuanto al uso de ese poder.¹⁴¹

En cuanto a la primera función de este principio, que es el fundamento de la imposición del tributo, se refiere a que la creación de un tributo se fundamenta en que el sujeto obligado tiene la aptitud de hacer frente a la contribución del gasto público, por ostentar un nivel de riqueza suficiente.

La segunda función, la de servir de límite para el legislador en el desarrollo del poder tributario, se refiere a que el legislador no debe imponer cargas tributarias a los sujetos que sean mayores a la que pueden soportar, actuando como límite material al legislador, para no extender el poder tributario y afectar de manera tal al obligado, que no le quede suficiente riqueza para hacer frente a sus demás obligaciones.

Por último, la tercera función, que es la de orientar al legislador en cuanto al uso de ese poder, se refiere a que la capacidad contributiva de los sujetos deba servir como directriz al momento de la creación de los tributos, guiando al legislador en cuanto a que índices demuestran la capacidad de pago de un sujeto y hasta en qué medida, para así gravarlos de manera proporcional.

Pérez Royo, citado por Tovillas Morán, explica que el órgano encargado de la creación de tributos no puede establecerlos sin tomar como presupuestos circunstancias que revelen capacidad económica y sin modular la carga tributaria de cada contribuyente; pues de aplicarse un tributo sobre una circunstancia que no revele capacidad económica, sería inconstitucional.¹⁴² Entonces, para gravar un hecho o circunstancia con un tributo, estos deben revelar la capacidad económica del sujeto para que sea válido.

¹⁴¹ Kuri de Mendoza, Silvia Lizette y otros, *Op. Cit.* Págs. 65 y 66.

¹⁴² Tovillas Morán, "¿Deben suprimirse los beneficios fiscales?", *Revista El Fisco*, No. 141, España, Abril de 2008, Pág. 27.

La **Constitución Política de la República**, establece en su artículo 119, las obligaciones fundamentales del Estado, dentro de las cuales se encuentra promover el desarrollo económico de la Nación, manteniendo una relación congruente entre el gasto público y la producción nacional, así como velar por la elevación de vida de todos los habitantes.¹⁴³ Es en este artículo que se fundamenta la contribución de los ciudadanos al gasto público para el desarrollo de la nación y se obliga al Estado a procurar un buen nivel de vida de los habitantes, asegurando que además de contar con los recursos suficientes para suplir sus necesidades con el pago de tributos, los mismos no se excedan a tal punto en que impidan que los habitantes puedan hacerle frente al resto de sus obligaciones.

Este principio se encuentra regulado en el artículo 243 de la **Constitución Política de la República**, epígrafe en el cual se lee “Principio de capacidad de pago” y establece que: *“El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.”* Y es en base a esta disposición, que toda ley tributaria debe estructurarse de tal manera que se respete la aptitud de hacer frente a un tributo por parte de los obligados, sirviendo como límite para el ejercicio del poder tributario y como directriz al momento de crear las normas tributarias.

Sobre el principio de capacidad de pago, se ha manifestado la Corte de Constitucionalidad, en el sentido de que *“... Este principio tributario garantizado por la Constitución, 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*

¹⁴³ Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala

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..."¹⁴⁴

Este pronunciamiento de la Corte de Constitucionalidad se encuentra dentro del Expediente de la Acción de Inconstitucionalidad planteada en contra del Decreto 61-94 que contenía las modificaciones a la Ley del Impuesto sobre la renta, en la cual argumenta la Corte que el principio de Capacidad de pago consiste en que exista una relación entre mayor capacidad contributiva y el sacrificio que se imponga de pagar tributos.

Para tal determinación deben tomarse en cuenta las aptitudes personales e individuales de cada contribuyente, fijando el legislador los parámetros mediante la implementación de tarifas que aumenten o disminuyan en atención a la aptitud contributiva de los sujetos, además de decretarse exenciones a favor de sujetos que por sus características no deban o puedan hacer frente al impuesto.

En este pronunciamiento se hace especial énfasis a tomar en cuenta las características personales de los sujetos obligados para determinar si cuentan o no con capacidad contributiva, al momento de decretar el tributo.

3.2.3 Principio de Equidad y Justicia

El **Diccionario de la Real Academia Española**, indica sobre el la acepción común del término *equidad*, que se trata de la "*justicia natural, por oposición a la letra de la ley positiva.*"¹⁴⁵ Mientras que el término *justicia*, establece que es "*una de las cuatro virtudes cardinales, que inclina a dar a cada uno lo que le corresponde o pertenece.*"¹⁴⁶

Calvo Nicolau plantea en relación a este principio, que consiste en que debe darse igual tratamiento a aquellas personas que son iguales entre sí, entendiéndose como

¹⁴⁴ Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala, Gaceta No. 37, Expediente No. 167-95.

¹⁴⁵ Equidad. Real Academia Española, Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española, 22da Edición, Disponible en: <http://lema.rae.es/drae/?val=equidad>, Fecha de consulta: 7/07/2014.

¹⁴⁶ Justicia. Real Academia Española, Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española, 22da Edición, Disponible en: <http://lema.rae.es/drae/?val=justicia>, Fecha de consulta: 7/07/2014.

igualdad jurídica y económica.¹⁴⁷ Esto en el sentido que debe darse trato igual a sujetos en igualdad de circunstancias y condiciones frente a las normas que imponen cargas tributarias.

Para **Reyes Vera**, *“la equidad debe referirse al momento último de aplicación al caso concreto, entre la norma impersonal, heterónoma, bilateral, coercible, y el sujeto de carne y hueso que la soporta en los rendimientos de capital, del trabajo o de la combinación de ambos, en sus ingresos y en su patrimonio.”*¹⁴⁸

Lo anterior, en virtud de que las condiciones de los sujetos que soportarán las cargas tributarias deben tomarse en cuenta más allá de solamente la creación de la norma, pues estos deben situarse en circunstancias que los hagan caer en la prevista por la norma, en la que se tratará por igual a los sujetos por tener condiciones similares.

Entonces el principio de equidad fundamenta la igualdad que deben tener ante una ley tributaria la totalidad de sujetos pasivos del tributo, dándose trato igual a los iguales y desigual a los desiguales frente a la norma jurídica.

Algunos autores insisten en que no puede hablarse del principio de equidad y justicia, sin incluir el tema de la proporcionalidad, tal es el caso de **Sergio De la Garza**, quien considera que la exigencia de proporcionalidad y equidad deben ser vistos en su conjunto por coincidir en la justicia tributaria. Agrega además que en materia tributaria se trata de justicia distributiva, pues tiene por objeto directo los bienes comunes y por indirecto las cargas, dentro de las cuales se encuentran los tributos; es en la distribución de las cargas que la justicia distributiva exige el trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, sin embargo este principio no puede cumplirse si no se toman en cuenta las distintas capacidades contributivas de los sujetos.¹⁴⁹

Es de esta forma que el principio de equidad y justicia se enlaza al de proporcionalidad, en virtud de que la carga de la obligación del pago de tributos debe ser distribuida de

¹⁴⁷ Calvo Nicolau, Enrique, *“Tomo ISR”*, Tomo I, México, Editorial Themis, 1999, Pág. 121.

¹⁴⁸ Reyes Vera, Ramón, *“La fracción IV del Artículo 31 en la Constitución Federal Mexicana”*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1982, Pág. 456.

¹⁴⁹ De la Garza, Sergio Francisco, *“Derecho Financiero Mexicano”*, México, Editorial Porrúa, 1985, Pág.272.

manera proporcional, respetando siempre la máxima del trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, para lo cual es imperativo tomar en cuenta la aptitud de hacer frente a los tributos de parte de los sujetos.

Margain Manautou, en la misma línea que De la Garza, manifiesta que el hecho de que un tributo sea proporcional, conlleva que comprenda por igual a todos los sujetos que se encuentran bajo la misma situación o circunstancia, y que sea equitativo implica que el impacto del tributo será el mismo para todos esos sujetos comprendidos bajo la misma situación.¹⁵⁰ Ligando nuevamente estos principios, por considerar que van implícitos para lograr una verdadera justicia fiscal.

La **Constitución Política de la República**, dispone en su artículo 135, los deberes y derechos cívicos de los guatemaltecos, estableciendo en su inciso d), que es, entre otros, deber de los guatemaltecos *"Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley"*¹⁵¹ Siendo la forma prescrita por la ley, la de contribuir por medio del pago de las obligaciones tributarias, es esta la norma que obliga a los habitantes a hacer frente a la contribución con el gasto público.

Es en su artículo 243, que la **Constitución Política de la República** incluye el principio de equidad y justicia, con la disposición que dice que *"el sistema tributario debe ser justo y equitativo."*¹⁵² Es esta la disposición, que incluye este principio, que se establece que toda norma tributaria y todo tributo debe apegarse a la justicia y a la equidad. Para tal efecto debe existir una justa distribución de las cargas tributarias.

Sobre este principio, se ha pronunciado la Corte de Constitucionalidad, en el sentido que *"...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, es decir, la regulación de las tarifas o alícuotas*

¹⁵⁰ Margáin Manautou, Emilio, "Introducción al estudio del Derecho Tributario mexicano", México, Editorial Porrúa, 1997, Págs. 58 y 59.

¹⁵¹ Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala.

¹⁵² *Loc.cit.*

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 (subjetivización del tributo)..."¹⁵³

Este pronunciamiento de la Corte de Constitucionalidad se encuentra dentro del Expediente de la Acción de Inconstitucionalidad en contra del Decreto 32-2001 del Congreso de la República, que reformó el artículo 10 del Decreto 27-92 y sus reformas, Ley del Impuesto al Valor Agregado, en la cual argumenta la Corte que en la creación de las leyes que regularán tributos debe tomarse en cuenta en todas sus fases el principio de equidad y justicia.

En la delimitación del hecho imponible debe analizarse la capacidad de los sujetos para hacer frente a las cargas públicas; de igual manera durante la delimitación de la base imponible, pues deberá fijarse en atención a la igualdad en razón de la proporcionalidad de la carga tributaria tomando en cuenta tarifas o alícuotas individuales; por último sobre la capacidad contributiva, deberá adecuarse la aptitud de hacer frente a la carga tributaria si existe situaciones desiguales dentro de los potenciales sujetos; todo esto con el fin de que se configure la justicia tributaria, que es la finalidad de este principio.

3.2.4 Principio de No confiscatoriedad

El **Diccionario de la Real Academia Española**, indica sobre el término *confiscar*, que se refiere a “*penar con privación de bienes, que son asumidos por el fisco*” Al tratarse de la No confiscatoriedad, se entiende que este principio prohíbe la privación de bienes en contra de los sujetos pasivos a favor de la Administración Tributaria.

¹⁵³ Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala, Gaceta No. 63, Expediente No. 1233-2001.

Rosales Álvarez define este principio como *"aquel principio tributario que establece un límite al ejercicio del poder tributario del Estado, mediante la prohibición que la Constitución fija al mismo de imponer tributos que afecten la renta o propiedad de los contribuyentes."*¹⁵⁴

Se trata de un principio negativo, pues limita el ejercicio del poder tributario, mediante una prohibición consistente en el impedimento de decretar tributos, cuya obligación de pago sea por un monto tan alto que incida negativamente en el patrimonio de los sujetos pasivos, a tal punto de considerarse en detrimento.

Araguàs Galcerà, manifiesta que el principio de no confiscatoriedad permite valorar si la afectación de los bienes del contribuyente mediante el sistema tributario es legítima o no, fijando el límite a partir del cual se puede entender que se está desnaturalizando el tributo, usando el mismo como un medio sancionador. Y agrega que *"La prohibición constitucional de alcance confiscatorio se configura, no como un límite a la justicia del sistema tributario, sino más bien como un principio que aporta un ingrediente más para conformar el ideal de justicia tributaria"*¹⁵⁵

Ferreiro Lapatza manifiesta que mediante este principio se protege la propiedad privada, pues impide que los tributos tengan alcance confiscatorio, sin embargo es del criterio que *"la prohibición de alcance confiscatorio de los tributos se debe interpretar dentro del precepto que la contiene, es decir, la cláusula no debe ir referida a la propiedad como institución separada del tributo, sino a la propiedad como objeto del mismo"*, por revelar la capacidad económica en la que debe basarse el sistema tributario.¹⁵⁶

En la opinión de este autor entonces, la prohibición de la confiscación de la propiedad de los sujetos obligados se hace en atención a no confiscar dichos bienes como

¹⁵⁴ Rosales Alvarez, Ligia María, Análisis doctrinario y jurisprudencial del Principio de no confiscatoriedad del tributo en Guatemala, Guatemala, 2006, Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Rafael Landívar, Pág. 91.

¹⁵⁵ Araguàs Galcerà, Irene, "El Principio de no confiscatoriedad en la Constitución española", *Constituição, Economia e Desenvolvimento: Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, No.3, Brasil, Agosto a Diciembre de 2010, Academia Brasileira de Direito Constitucional. Pág. 13.

¹⁵⁶ Ferreiro Lapatza, José Juan, *Op.cit.* Pág. 60.

consecuencia del cobro de dicha obligación por ser la propiedad el objeto del tributo, más no se debe interpretar en el sentido amplio de la institución de propiedad.

El artículo 41 de la **Constitución Política de la República de Guatemala** se desarrolla la protección al derecho de propiedad, y establece que *"se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido."*¹⁵⁷ Es en esta disposición que se encuentra la prohibición de confiscar la propiedad de una persona como consecuencia de ser la misma propiedad el objeto del tributo, evitando que se dañe de manera exagerada el patrimonio de los obligados.

Resulta importante resaltar, que este principio tutela en gran medida el derecho de propiedad de los sujetos obligados, es el único principio que lo tutela directamente y es importante que exista este límite al poder tributario, pues la protección y garantía de la propiedad privada es fundamental en una democracia.

En su artículo 243, la **Constitución Política de la República de Guatemala** establece que *"se prohíben los tributos confiscatorios"* Prohibiendo en general cualquier tipo de tributo que se exceda de este límite al poder tributario, en cualquiera de sus formas, con el fin de tutelar la propiedad privada y la libertad económica para que no exista un detrimento exagerado en el patrimonio de los obligados, como consecuencia del frente que estos hagan a su contribución a los gastos públicos.

Sobre este principio, se ha pronunciado la Corte de Constitucionalidad, en el sentido que *"...constituye un límite para el ejercicio del poder legislativo, la observancia de los principios de legalidad, equidad y justicia tributarias, capacidad de pago y prohibición de políticas impositivas confiscatorias y de establecimiento de doble o múltiple tributación interna, que constituyen parámetros a ser observados al momento de que el Organismo Legislativo procede a decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, así como al determinar las bases de su recaudación (artículos 239 y 243 de la Constitución); pues observando tales principios, es como el legislador ordinario debe crear o reformar cuerpos normativos que regulen aspectos*

¹⁵⁷ Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala.

*tributarios, cuya validez se mantiene en tanto en ellos no concurren transgresiones constitucionales.*¹⁵⁸

Este pronunciamiento de la Corte de Constitucionalidad se encuentra dentro de los Expedientes Acumulados No.1766-2001 y 181-2002, y resulta relevante para el contenido de la presente investigación, pues en él se establece la importancia de la observancia de los principios constitucionales tributarios al momento de que el legislador cree o reforme cuerpos normativos en materia tributaria, pues del apego de los mismos depende su validez, e incluye la obligación de no incluir políticas que tiendan a confiscar el patrimonio de los sujetos pasivos.

3.2.5 Principio de prohibición a la múltiple tributación.

Para el término *múltiple*, ofrece el **Diccionario de la Real Academia Española**, el significado de “*vario, de muchas maneras, en oposición a simple.*”¹⁵⁹

Rosales Álvarez explica que según las doctrinas suiza y alemana, debe entenderse por doble o múltiple tributación la situación de que “*existen varias obligaciones y unidad de sujeto pasivo, de objeto, tiempo y de impuesto*”¹⁶⁰

Pudiendo inferir entonces, de la definición y concepto anteriores, que este principio prohíbe la creación de múltiples tributos que obliguen un mismo sujeto, por un mismo hecho y objeto, en un mismo tiempo determinado.

Según **Alma Quiñones**, la múltiple tributación se tipifica de manera tal que concurren los elementos de la doble tributación, pues de no hacerlo, al menos un elemento se imposibilitaría, dichos elementos son: a) Un mismo hecho generador; b) Atribuible al mismo sujeto pasivo; c) Gravado dos o más veces; d) Por uno o más sujetos con poder tributario; e) Por el mismo evento o período de imposición¹⁶¹

¹⁵⁸ Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. Gaceta No. 70, Expediente No. 1766-2001 y 181-2002.

¹⁵⁹ Múltiple. Real Academia Española, Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española, 22da Edición, Disponible en: <http://lema.rae.es/drae/?val=multiple>, Fecha de consulta: 7/07/2014.

¹⁶⁰ Rosales, Álvarez, Ligia María, *Op.cit. Pág.86*

¹⁶¹ Quiñones, Alma, “La doble tributación y la vulneración al principio de capacidad de pago y al derecho de propiedad”, XIV Jornadas de Derecho Constitucional, Guatemala, Corte de Constitucionalidad, 2010, Disponible en

De la anterior enumeración de elementos, se concluye que el principio de prohibición a la múltiple tributación, es aquel principio que prohíbe el gravamen múltiple a un mismo hecho generador, atribuible a un mismo sujeto pasivo, es por un sujeto activo durante el mismo período de imposición.

José María Martín, instruye sobre este principio, que *“la prohibición de doble o múltiple tributación responde a un postulado tradicional de justicia tributaria, el cual considera injusto que una misma sustancia imponible sea objeto de dos o más gravámenes.”*¹⁶² Es decir, que este principio, encuentra su fundamento en la justicia tributaria, y prohíbe que se decreten tributos sobre la misma sustancia imponible.

La **Constitución Política de la República de Guatemala**, incluye una definición para lo que debe entenderse como doble o múltiple tributación en su artículo 243, en el que se lee *“Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.”*¹⁶³

Es en el mismo artículo 243, que se establece este principio, pues la Constitución dispone que *“se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna”*¹⁶⁴ y se agrega que los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco.

Es mediante la inclusión de este principio en la Constitución, que le queda prohibido al legislador establecer tributos cuyo hecho generador de nacimiento a más de una obligación tributaria, para evitar que se castigue doblemente a un sujeto pasivo que intervenga en la realización de un acto gravado y a derogar los que existieren al momento de la entrada en vigencia de la Constitución de 1985, de manera progresiva y no por completo para que el fisco no se viera dañado por la repentina disminución en su recaudación.

Línea:

<http://www.cc.gob.gt/congreso/Congreso%202010/Conferencia%20XIV%20Jornadas%20de%20Decrecho%20Cnstitucional%20-%20Alma%20Qui%C3%B1onez.pdf>, Fecha de Consulta: 9/07/2014

¹⁶² Martín, José María, *“Principios del Derecho Tributario argentino”*, Argentina, Editorial Contabilidad Moderna, Pág. 176.

¹⁶³ Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala.

¹⁶⁴ *Loc.cit.*

Al respecto a este principio, la Corte de Constitucional se ha pronunciado, en el sentido que *“...El artículo 243 constitucional prohíbe la doble o múltiple tributación. No obstante, contempla como excepción aquellos casos en que este hecho tributario provenga de leyes preexistentes al momento de ser promulgada la Constitución, admitiendo su coexistencia con la Ley Fundamental, pero, al mismo tiempo, impone al Estado la obligación de ir eliminando tales casos excepcionales en forma progresiva para no dañar al fisco. Esta forma progresiva permite dos acciones: la primera, la eliminación definitiva de uno de los impuestos coexistentes y la segunda, la modificación de esos tributos haciéndolos menos gravosos...”*¹⁶⁵

En este sentido, la Corte es del criterio que al realizarse la derogatoria de tributos que contradigan el principio de prohibición a la doble o múltiple tributación de forma progresiva, permite que el fisco no se vea afectado de manera excesiva y además que los gravámenes sobre algunos hechos imponibles se vuelvan menos gravosos, protegiendo así el patrimonio de los sujetos obligados, permitiéndoles hacer frente a sus demás obligaciones económicas.

¹⁶⁵ Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala, Gaceta No. 56, Expediente 829-98.

CAPÍTULO 4

DERECHO COMPARADO SOBRE IMPUESTO SOBRE CIRCULACIÓN DE VEHÍCULOS

4.1 Guatemala

4.1.1 Antecedentes

El 25 de mayo 1932 se estableció por primera vez un impuesto a la circulación de vehículos, contenido en el Decreto 1276, este gravaba al vehículo dependiendo del tipo de transporte del que se tratara. Por ejemplo, un automóvil pagaba Q8.50 anual, mientras que un landó y un cabriolé pagaban Q5 cada uno. Un sulki, Q2.50, una carreta, Q2 y una bicicleta un quetzal. En promedio, se le asignó a las municipalidades la tercera parte de las tasas cobradas.¹⁶⁶

Este gravamen dependía del tipo y capacidad del vehículo para su determinación. Por ejemplo los carruajes tirados por caballos como el landó, el cabriolé y el sulki pagaban menos que un automóvil. Este impuesto surgió evidentemente por el incremento de vehículos que circulaban en el país. Vale la pena mencionar que desde el primer impuesto decretado a la circulación de vehículos, se destinó una gran parte de la recaudación del mismo hacia las municipalidades. Este decreto permaneció vigente y sin modificaciones durante más de una década, siendo muy efectivo en cuanto a su recaudación.

A pesar de que este decreto significó un fortalecimiento a la recaudación de impuestos, más adelante durante el gobierno de Juan José Arévalo se introdujeron cambios al mismo y durante el gobierno de Jacobo Arbenz se emitieron decretos que modificaron los impuestos indirectos, incluido el de circulación de vehículos.¹⁶⁷

En lo que respecta a ingresos tributarios, el gobierno de Carlos Castillo Armas emprendió una política de supresión de impuestos. Sin embargo, ante la crítica situación a la que se enfrentó su gobierno por la falta de ingresos y la negativa de

¹⁶⁶ *Ibid.*, Pág. 391.

¹⁶⁷ *Ibid.*, Pág. 146.

personas y empresas de conocido relieve económico y capital de responder “patrióticamente” con recursos económicos, se vio en la necesidad de emitir el Decreto presidencial 113, que impuso gravámenes adicionales extraordinarios por una sola vez que afectaba directamente a quienes tenían “capacidad económica”, tomando en cuenta el “beneficio colectivo”, en este decreto se ordenaba el pago por las placas de circulación de vehículos.¹⁶⁸

Tras la emisión de leyes durante el gobierno de Castillo Armas para rebajar impuestos o dejar sin efecto leyes que los establecieron y el efecto negativo que esto tuvo en la recaudación, este intentó que las grandes industrias y familias adineradas del país apoyaran económicamente al obtener su negativa pareciera que con la emisión de este decreto intentó afectarlos directamente, pues consideraba que ellos debían contribuir al sostenimiento del país, siendo la emisión de placas de circulación una de las medidas que tomó, a través de la cual pretendía recaudar lo suficiente para salir de la crisis en la que se encontraba. Es interesante ver como este impuesto fue uno de los utilizados para lograr dicho cometido, pues en 1954 eran los más acaudalados los que contaban con automóviles.

El gobierno de Kjell Laugerud continuó la estrategia de desarrollo de su antecesor Carlos Arana Osorio. El plan de desarrollo 1975-1979 incluyó un programa tributario que perseguía alcanzar un coeficiente de tributación del 10% en 1980. una de las primeras medidas en materia tributaria fue la emisión del Decreto 80-74, que modificó algunos impuestos que no habían sufrido cambios en su rendimiento que incluía el de circulación de vehículos, vigente desde septiembre de 1954.¹⁶⁹ Durante más de 20 años no se hizo ninguna modificación o derogación a dicha ley.

Vinicio Cerezo, basándose en el plan nacional de desarrollo para el período 1987-1991, sostuvo que para cumplir con sus propósitos era imperativo aumentar los ingresos fiscales, recurriendo a un programa de readecuación tributaria basada en principios de justicia y equidad, de manera que los grupos de mayores ingresos contribuyan en mayor medida al financiamiento del desarrollo nacional. En consecuencia, se buscó

¹⁶⁸ *Ibid.*, Pág. 156,157.

¹⁶⁹ *Ibid.*, Pág. 183.

darle más peso a los impuestos directos y racionalizar el gasto público. La reforma que este llevó a cabo derivó en un enfrentamiento que tuvo al sector privado y al gobierno como protagonistas principales. El paquete fiscal contenido en dicha reforma estaba compuesto por nueve proyectos de ley, dentro de ellas el del impuesto sobre circulación de vehículos¹⁷⁰

Cerezo fundamentó estos cambios en la “deuda social” que apelaba a la responsabilidad de toda la ciudadanía en la inversión para apoyar a los más necesitados. Cabe mencionar que como se mencionó en un capítulo anterior, ésta reforma tributaria fue la primera en ser impugnada de inconstitucional utilizando los mecanismos de la reciente Constitución Política de la República, usando como fundamento para esta iniciativa en específico la violación a la libertad de locomoción.

Durante el gobierno de Ramiro de León Carpio, en julio de 1994 el Ejecutivo presentó al Congreso una agenda que incluía la armonización tributaria en el ámbito centroamericano de los impuestos sobre vehículos, siendo aprobadas por el Congreso un total de cinco leyes, incluyendo el decreto 70-94 que contenía la ley del impuesto sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos. Dicho decreto fue aprobado el 23 de diciembre de 1994, publicado en el diario de Centroamérica el 29 de Diciembre del mismo año y entró en vigencia el 1 de enero de 1995.¹⁷¹

Según este decreto, la finalidad del impuesto es regular lo concerniente al registro fiscal de vehículos, la documentación, placas de circulación y demás distintivos que garanticen haber satisfecho el impuesto, así como crear mecanismos para determinar y recaudar el impuesto y sancionar a quienes incumplan con la obligación tributaria impuesta, fijando lineamientos para el cobro administrativo y judicial en caso de ser necesario. Este decreto establecía que el impuesto se determina a través de una tabla de valores imponibles que debe ser elaborada por el Ministerio de Finanzas Públicas, tomando en cuenta el valor de los vehículos y los efectos de la depreciación legalmente establecida. Siendo esto producto de una investigación que ejecutaba el Ministerio en mención año a año. Este decreto continúa vigente hasta la fecha, tras haber sufrido

¹⁷⁰ *Ibid.*, Pág. 200-202, 205.

¹⁷¹ *Ibid.*, Pág 213,214.

algunas modificaciones a manos de otros gobernantes, los cuales se mencionan más adelante.

Cabe mencionar que del impuesto a la circulación de vehículos se ha asignado cierto monto a las municipalidades desde 1933. Lo relevante del decreto 70-94 es que aumentó la proporción asignada a las municipalidades, ya que antes era del 20% en promedio y a partir de 1994 es de 50%, cuando los vehículos son terrestres de tipo particular, comercial, motocicletas y de transporte urbano, de 20% cuando son marinos y terrestres de carga, remolques y otros y de 30% cuando son aéreos. De lo asignado a las municipalidades, el 2.5% se asigna a gastos de funcionamiento y el 97.5% restante a inversión.¹⁷²

Más adelante en el año 2000, el Ministro de Finanzas, con la anuencia del presidente Alfonso Portillo, envió al Congreso la ley de supresión de privilegios y beneficios fiscales, de ampliación de la base imponible y de regularización tributaria. Esta halló en los principios y compromisos del pacto fiscal y los Acuerdos de paz la justificación para las medidas que propuso, destinadas a ampliar la base imponible y aumentar así la carga tributaria. Este decreto 44-2000 reformó en este sentido siete leyes, que incluía la del impuesto sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos.¹⁷³ Fue de esta forma que la forma de determinación de la base imponible del impuesto fue modificada así como reducidos los privilegios y beneficios fiscales contenidos en el decreto original.

Es durante el gobierno de Otto Pérez Molina que se emitió el Decreto 10-2012 que contiene la Ley de Actualización Tributaria, el cual fue aprobado por urgencia nacional, argumentando su necesidad para que el nuevo gobierno contara con fondos para cubrir el presupuesto general. Con él se pretendía realizar las modificaciones legales para la modernización del Pacto Fiscal y Acuerdos de Paz y la adecuación de manera sistemática de las normas tributarias para un mejor control y fiscalización.¹⁷⁴ Este

¹⁷² *Ibid.*, Pág. 409.

¹⁷³ *Ibid.*, Pág. 222.

¹⁷⁴ Prensa Libre, Gamarro, Urías, “*Ley de Actualización Tributaria ha sido insuficiente*”, Guatemala, 2014, Disponible en: http://www.prensalibre.com/noticias/Ley-tributaria-insuficiente_0_1087091290.html Fecha de consulta: 21/03/2017.

decreto fue publicado en el Diario Oficial el 5 de marzo de 2012, dicho decreto contiene un libro completo en el que hace modificaciones al Decreto 70-94, las cuales entraron en vigencia el 1 de enero de 2013.

Algunas de las modificaciones que establece este decreto, específicamente en el libro V para la Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos, son¹⁷⁵:

- a) Se modifica el artículo 10 que regula la base imponible del impuesto, siendo la aplicable para los vehículos de serie particular el valor de los mismos, el cual será determinado en las tablas de valores imponibles que deberá elaborar la administración tributaria; y el tipo impositivo del impuesto, para lo cual se incluye el tipo impositivo de acuerdo al modelo de los vehículos, en la cual se aumentan los valores, en algunos casos incluso un 100% en comparación con los establecidos antes de esta reforma.
- b) Se duplica el mínimo a pagar por concepto de este impuesto al establecerse que en ningún caso el monto a pagar será menor a doscientos veinte quetzales (Antes de la reforma el mínimo era de ciento diez quetzales).
- c) Se faculta al Registro Fiscal de Vehículos para cancelar la inscripción de todo vehículo cuyo propietario no pague el impuesto durante 3 años consecutivos.
- d) Los vehículos de alquiler, pick ups hasta de una tonelada, camionetas de reparto hasta de una tonelada, ambulancias y carros fúnebres, deberán pagar un impuesto de Q300, mientras que los vehículos de transporte de valores o pasajeros y remolque, pagan montos específicos, según el tonelaje, la capacidad de los mismos y la cantidad de ruedas que posean.

¹⁷⁵ Congreso de la República de Guatemala, Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, Libro V.

4.1.2 Análisis del Impuesto sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos contenido en el Decreto 70-94 de acuerdo a los elementos de la relación jurídico-tributaria

4.1.2.1 Objeto

El objeto de esta relación jurídico-tributaria en este caso es el pago del impuesto sobre circulación de vehículos por constituirse éste como la prestación principal que debe cumplir el sujeto pasivo como consecuencia del nacimiento de dicha relación.

Es decir, que el objeto se refiere al pago del monto determinado para dicho impuesto de parte del obligado de acuerdo a las estipulaciones contenidas en la ley y reglamento que lo regulan. En cuanto al monto, la ley establece que éste *“será el resultado de aplicar la base imponible para este impuesto, el tipo impositivo correspondiente fijado en el artículo 10 del Decreto 70-94.”*¹⁷⁶.

La determinación del impuesto a pagar estará a cargo de la Administración tributaria y el pago del impuesto deberá realizarse por medio del sistema bancario o entidades autorizadas.¹⁷⁷ Es decir que el acto mediante el cual se declara la existencia de la obligación tributaria, la base imponible y cuantía del impuesto corresponde entonces a la Superintendencia de Administración Tributaria, pues así lo establece la ley.

En cuanto a la forma de liquidación y plazo, la ley establece que el impuesto debe liquidarse en un solo pago anual, durante el período comprendido entre el uno de enero al treinta y uno de julio de cada año para los vehículos en circulación o dentro de los cinco días hábiles siguientes a la determinación del impuesto por la Dirección General de Rentas internas para los vehículos no inscritos en el Registro Fiscal de vehículos.¹⁷⁸

Otras obligaciones a las cuales está sujeto el contribuyente que se constituyen como objeto de la relación jurídica tributaria, que no se refieren directamente al pago del impuesto y dependen de circunstancias específicas, más no aplican a todos los

¹⁷⁶ Congreso de la República de Guatemala, Decreto 70-94, artículo 11.

¹⁷⁷ Presidente de la República de Guatemala, Acuerdo Gubernativo No. 134-2014, art.7

¹⁷⁸ Congreso de la República de Guatemala, Decreto 70-94, artículo 28 y 29.

contribuyentes, son: a) presentar declaración jurada de la internación del vehículo en caso de importación dentro de los 30 días hábiles siguientes para su inscripción y determinación del impuesto; b) presentar certificación de fabricación del vehículo cuando se trata de fabricación nacional dentro de los 10 días hábiles siguientes al registro contable de productos terminados, para efectos de su inscripción y determinación del impuesto; c) dar aviso al Registro Fiscal de vehículos por el retiro parcial o definitivo de la circulación del vehículo, devolviendo al mismo tiempo las placas y distintivos, dentro de los 20 días hábiles del retiro de circulación del vehículo; d) Dar aviso por escrito al Registro Fiscal de Vehículos de cualquier cambio producido en las características del vehículo dentro de los 20 días hábiles siguientes de ocurrido el cambio.¹⁷⁹

4.1.2.2 Sujetos

a) Sujeto activo

El titular de los tributos por excelencia es el Estado en virtud de su soberanía fiscal, sin embargo este ha concedido su facultad de recaudar y exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales a la Superintendencia de Administración Tributaria, ente que fue creado con el fin de ser el titular de las potestades administrativas de gestión y recaudación del Estado, constituyéndose ésta como acreedora del tributo.

La ley orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, en su artículo 3 indica que es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y las funciones específicas, principalmente 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 Municipalidades¹⁸⁰

¹⁷⁹ *Ibid.* Art.30.

¹⁸⁰ Congreso de la República de Guatemala, Decreto 1-98, art. 3

b) Sujeto pasivo

i) Contribuyente

La ley no establece explícitamente quién se constituye como contribuyente de esta relación jurídico-tributaria, sin embargo es evidente en la práctica que se trata del propietario del vehículo por ser éste el que verifica el hecho generador de dicha obligación y resultando ser el obligado a realizar el pago del impuesto y demás obligaciones, así mismo siendo sobre él que recaen las sanciones en caso del incumplimiento de las mismas.

El propietario de un vehículo es entonces el contribuyente de este impuesto, pudiendo ser una persona individual o jurídica y debe estar registrado como tal en el Registro Fiscal de vehículos, dependencia de la Superintendencia de Administración Tributaria.

ii) Responsable

La ley del impuesto sobre circulación de vehículos establece que el pago de dicho impuesto debe realizarse en las cajas de la administración tributaria, sus dependencias, en el Banco de Guatemala, así como en los bancos del sistema.¹⁸¹

Es decir que por disposición expresa de esta ley, el Banco de Guatemala y los bancos que componen el sistema financiero del país que se encuentran autorizados para operar y han sido certificados por la Superintendencia de Administración tributaria se constituyen como agentes de percepción con la obligación de percibir el impuesto y enterarlo al fisco

4.1.2.3 Hecho generador o imponible

De igual manera, la ley no indica explícitamente cual es el hecho generador del impuesto, sin embargo la naturaleza del impuesto y por como sucede en la práctica, es evidente que el hecho generador es la circulación de vehículos en territorio, espacio aéreo y aguas nacionales siendo este acto el que genera un impuesto que deben pagar

¹⁸¹ Congreso de la República de Guatemala, Decreto 70-94, art. 29

los propietarios de dichos vehículos.

El artículo 1 de la ley del impuesto sobre circulación de vehículos indica que *“se establece un impuesto anual sobre la circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos que se desplacen en el territorio nacional, las aguas y espacio aéreo comprendido dentro de la soberanía del Estado.”*¹⁸²

El hecho generador lo perfecciona una persona individual o jurídica al poner a circular un vehículo en el país al ingresarlo a través de una aduana, adquirirlo a través de un distribuidor o fabricante, registrarlo debidamente y adquiriendo placas de circulación. Una vez constituida esta circunstancia, será responsable entonces el propietario de las obligaciones fiscales nacidas con la relación jurídico-tributaria.

4.1.2.4 Base imponible

Como se indicó en uno de los capítulos anteriores, el hecho generador indica de alguna forma la capacidad económica del sujeto pasivo, es por esto que resulta necesario que este hecho se valore de alguna manera para que el impuesto pueda ser cobrado, por lo tanto debe existir una unidad medible que en la mayoría de casos es monetaria, constituyéndose así como la base imponible del impuesto.

La medida en este impuesto se refiere al valor de los vehículos, el cual según el artículo 10 de la ley del impuesto sobre circulación de vehículos deberá ser determinado por la Administración Tributaria a través de tablas de valores imponibles, elaboradas anualmente y aprobadas por Acuerdo del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria. Cabe mencionar que dicho acuerdo deberá ser publicado en el diario oficial y en la página web de la Administración tributaria a más tardar el 30 de noviembre de cada año para regir el año inmediato siguiente.¹⁸³

4.1.2.5 Tipo impositivo

Otro elemento necesario para el cómputo del monto a hacer efectivo en concepto de impuesto es el tipo impositivo, como bien lo menciona el artículo 11 de la ley del

¹⁸² Congreso de la República de Guatemala, Decreto 70-94, art.1

¹⁸³ Congreso de la República de Guatemala, Decreto 70-94, art.10

impuesto sobre circulación de vehículos “El monto del impuesto será el resultado de aplicar a la base imponible establecida para este impuesto, el tipo impositivo fijado en el artículo anterior”¹⁸⁴ Es decir que la tarifa indicada como tipo impositivo deberá calcularse tomando como base el valor de los vehículos contenidos en las tablas de valores imponibles descritas en el inciso anterior.

El decreto 10-2012 reformó el artículo 10 de la ley del impuesto sobre circulación de vehículos. Dicho artículo contiene la indicación de los tipos impositivos para los vehículos de la serie particular y establece los siguientes tipos impositivos:¹⁸⁵

MODELO DEL VEHÍCULO	TIPO IMPOSITIVO
<i>Del año en curso o del año siguiente</i>	2.0%
<i>De un año un día a dos años</i>	1.8%
<i>De dos años un día a tres años</i>	1.6%
<i>De tres años un día a cuatro años</i>	1.4%
<i>De cuatro años un día a cinco años</i>	1.2%
<i>De cinco años un día a seis años</i>	1.0%
<i>De seis años un día a siete años</i>	0.8%
<i>De siete años un día a ocho años</i>	0.6%
<i>De ocho años un día a nueve años</i>	0.4%
<i>De nueve años un día a más años</i>	0.2%

El tipo impositivo de este impuesto se refiere entonces a un porcentaje que dependerá de la antigüedad del vehículo, siendo más alto mientras sea un modelo más reciente, teniendo como diferencia entre sí un promedio del 0.2%. Entonces, al calcularse el

¹⁸⁴ *Ibid.* Art.11

¹⁸⁵ *Ibid.* Art.10

porcentaje correspondiente a la antigüedad del modelo del vehículo sobre el precio del mismo se tendrá como resultado el monto del impuesto a pagar.

Es importante mencionar que tras las acciones planteadas en contra del Decreto 10-2012 y el evidente descontento entre la población del aumento del 100% en el impuesto sobre circulación de vehículos, el Congreso de la República decretó la reducción del impuesto en un 50% a través de la Ley de regularización tributaria.

Para tal efecto, en dicha ley se establece que *“se declara la reducción del impuesto sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos contenido en el Decreto número 70-94 del Congreso de la República y sus reformas, a efecto de que todos los contribuyentes que paguen dicho impuesto sobre los vehículos terrestres al estar vigente la presente ley, tengan una reducción del 50% sobre el monto del impuesto determinado”*¹⁸⁶

4.2 España

4.2.1 Antecedentes

El impuesto sobre vehículos de tracción mecánica es un impuesto directo que grava la titularidad de vehículos a motor que circulan por la vía pública. Este impuesto es establecido por los ayuntamientos, siendo uno de los ingresos tributarios con relativo peso específico dentro de los presupuestos municipales.¹⁸⁷ Dicho impuesto afecta a los habitantes españoles, en cualquiera de sus provincias que sean titulares de un vehículo que sea susceptible de hacer funcionar a través de cualquier procedimiento mecánico, estando su recaudación a cargo de los ayuntamientos, por ser estos los órganos encargados de la gestión, inspección y recaudación de impuestos.

La regulación de este impuesto se encuentra en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales contenida en el Real Decreto Legislativo 2/2004,

¹⁸⁶ Congreso de la República de Guatemala, Decreto 1-2013, Ley de Regularización Tributaria, art.5

¹⁸⁷ Ajuntament Barcelona, Institut Municipal d'Hisenda de Barcelona, “Explicación del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica”, España, 2017, Disponible en: <http://ajuntament.barcelona.cat/hisenda/es/explicaci%C3%B3n-del-impuesto-sobre-veh%C3%ADculos-de-tracci%C3%B3n-mec%C3%A1nica>, Fecha de Consulta: 18/05/2017.

aprobado el de 5 de marzo del mismo año, específicamente en la subsección cuarta. Dicha ley se complementa con las ordenanzas fiscales que emite cada ayuntamiento correspondientemente.

Por tratarse de un texto refundido, las disposiciones que regulan este impuesto se encuentran comprendidas en un compendio que integra en un único cuerpo legal sistemático varias leyes anteriores y sus sucesivas modificaciones.¹⁸⁸ Es decir que la Ley Reguladora de las Haciendas Locales que inicialmente regulaba este impuesto en su articulado, ha sido modificada en varias ocasiones, siendo el Real Decreto Legislativo 2/2004 en que contiene las normas que han derogado a las anteriores disposiciones, la normativa que se encuentra vigente.

4.2.2 Análisis del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica contenido en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales

4.2.2.1 Objeto

Esta relación jurídico –tributaria tiene por objeto el pago efectivo del impuesto sobre circulación de vehículos de tracción mecánica que sean aptos para circular en la vía pública, siendo esta la prestación principal a la que deberá hacer frente el sujeto pasivo al momento del nacimiento de esta relación.

El artículo 92 del Real Decreto Legislativo 2/2004 del 5 de marzo establece que este impuesto grava la titularidad de los vehículos de tracción mecánica que sean aptos para circular por la vía pública, es decir que haya sido matriculado en los registros públicos correspondientes mientras no se hayan dado de baja, incluyendo los que hayan sido provistos de permisos temporales y matrículas turísticas.¹⁸⁹

Es decir que toda vez que se configure el hecho de que una persona individual o jurídica se convierta en el titular de un vehículo al matricularlo en el registro público correspondiente bajo su nombre, surgirá la obligación principal y las accesorias de esta

¹⁸⁸ Texto refundido, Diccionario de la Real Academia Española en línea, España, Real Academia Española, 2017, Edición del Tricentenario, Disponible en: <http://dle.rae.es/?id=ZhUj9UQ>, Fecha de consulta: 18/05/2017.

¹⁸⁹ Cortes Generales del Reino de España, Real Decreto Legislativo 2/2004 del 5 de marzo, Ley Reguladora de Haciendas Locales, art. 92 inciso 1 y 2.

relación jurídica, configurándose el pago del adeudo y la realización de las acciones obligadas causados por este hecho generador como el objeto de este impuesto.

En cuanto al período impositivo para este impuesto, este coincide con el año natural, a menos que se trate de una nueva adquisición, en cuyo caso comenzará el día en que esta se produzca. El impuesto se devenga el primer día del período impositivo.¹⁹⁰

El devengo se refiere al momento en que se tiene por realizado el hecho imponible, teniendo como resultado el nacimiento de la obligación tributaria principal, es decir que esta relación jurídico-tributaria y consecuentemente las obligaciones de ambos sujetos derivada de ésta, nacen al momento de convertirse el sujeto pasivo en titular del vehículo y se reconfigura anualmente, plazo que se computa conforme al año natural.

4.2.2.2 Sujetos

a) Sujeto activo

El artículo 5 de la Ley General Tributaria de España establece que en el ámbito de competencias del Estado, la aplicación de los tributos corresponde al Ministerio de Economía y Hacienda, en tanto no haya sido expresamente encomendada por Ley a otro órgano o entidad de derecho público. Además indica que en los términos previstos en su Ley de creación, dichas competencias corresponden a la Agencia Estatal de Administración Tributaria; y hace la salvedad de que las Comunidades Autónomas y las entidades locales ejercerán las competencias relativas a la aplicación de los tributos con el alcance y en los términos previstos en la normativa que resulte aplicable y su sistema de fuentes.¹⁹¹

Es en atención de su soberanía fiscal que el Estado de España se configura como el titular de los tributos devengados dentro de su territorio, correspondiéndole estas facultades de aplicación y recaudación de los tributos al Ministerio de Economía y Hacienda. Así mismo concede estas facultades a la Agencia Estatal de administración Tributaria, las Comunidades Autónomas y las entidades locales siempre y cuando se

¹⁹⁰ *Ibid.* Art. 96.

¹⁹¹ Jefatura del Estado de España, Ley 58/2003 de 17 de diciembre, Ley General Tributaria, art.5

encuentre expresamente establecido en la legislación y el conjunto de normas jurídicas aplicables.

En el caso específico del impuesto sobre circulación de vehículos de tracción mecánica, el Estado cede esta potestad a los órganos de gobierno y administración municipales de España. En su artículo 97 la ley Reguladora de Haciendas Locales establece que: *“La gestión, liquidación, inspección y recaudación así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria, corresponde al Ayuntamiento del domicilio que conste en el Permiso de Circulación del vehículo.”*¹⁹²

Este artículo determina que la titularidad de las competencias de gestión y recaudación de este tributo corresponde a los Ayuntamientos de cada Municipio, dependiendo del domicilio en que se haya registrado el permiso de circulación de cada vehículo. Al momento de determinar las competencias exactoras entre los Ayuntamientos, la norma establece como elemento determinante, el domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo en cuestión.

b) Sujeto pasivo

La ley que regula el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica indica expresamente que los sujetos pasivos de este impuesto son las personas físicas y jurídicas a que se refiere la Ley General Tributaria en su artículo 35 a cuyo nombre conste el vehículo en el permiso de circulación.¹⁹³

Por su parte, el artículo 35 de la Ley General Tributaria establece que son obligados tributarios, entre otros: a) los contribuyentes; b) los sustitutos del contribuyente; c) los obligados a realizar pagos a cuenta (pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta); d) los sucesores; e) los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos.¹⁹⁴

Es decir que el contribuyente de este impuesto es cualquier persona individual bajo

¹⁹² Cortes Generales del Reino de España, *Op.cit.* art.97

¹⁹³ *Ibid.* Art.94

¹⁹⁴ Jefatura del Estado de España, *Op.cit.* art.35

cuyo nombre se tenga inscrito un vehículo o el representante del titular cuando se trate de una persona jurídica el nombre bajo la cual se ha inscrito un vehículo, ambos casos en la Jefatura Provincial de Tránsito del Ayuntamiento de su municipio, ya que la ley presume la coincidencia absoluta entre el titular del vehículo y el titular del permiso de circulación de éste. De igual manera establece la obligación para los sucesores, siempre y cuando se incluya en la herencia un vehículo de tracción mecánica.

Para este último supuesto, “la persona que tiene a su cargo la custodia de un vehículo hasta que no se adjudique a los herederos, tiene que notificarlo a la Jefatura Provincial de Tráfico, aportando la documentación necesaria. Cuando se haya formalizado la adjudicación al heredero se tiene que tramitar la transmisión definitiva.”¹⁹⁵

En cuanto a lo que esta ley establece respecto a los obligados a realizar pagos a cuenta, se aplica para el impuesto que se discute el de los ingresos a cuenta, ya que varios ayuntamientos tienen la opción de domiciliar el pago de este impuesto, esto quiere decir que el pago puede efectuarse mediante descuentos automáticos en un banco en donde el contribuyente tenga una cuenta bancaria.

“Este pago se puede domiciliar en su cuenta corriente o libreta de ahorros, donde se cobrará en un único recibo por año... si no está domiciliado, el pago de este impuesto se realiza en un único recibo por año... el Ayuntamiento envía un documento para el pago al titular del vehículo...”¹⁹⁶

Cabe mencionar que cuando se trate de un vehículo que goza de una exención por el uso que se le dará de los especificados en las letras e, f y h del artículo 93 de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, los titulares del vehículo deberán cumplir con la obligación de dar un aviso y solicitar la exención al Ayuntamiento correspondiente, indicando las características del vehículo, la matrícula y la causa del beneficio. Cuando este beneficio se conceda, el Ayuntamiento expedirá un documento que acredite la concesión.¹⁹⁷

¹⁹⁵ Ajuntament Barcelona, *Op.cit.*

¹⁹⁶ *Loc.cit.*

¹⁹⁷ Cortes Generales del Reino de España, *Op.cit.* art.93

Es decir que a pesar de gozar del derecho de exención del pago de un impuesto, los titulares de vehículos cuyo destino sea para personas con movilidad reducida, personas con discapacidad, entre otros motivos, tendrán la obligación de dar un aviso al sujeto activo del impuesto y solicitar la concesión de este beneficio, constituyéndose ésta como una obligación que no consiste en el pago del impuesto pero sí una que nace de la relación jurídico-tributaria en la que el titular de este tipo de vehículo que goza de una exención es el sujeto pasivo de la relación y por lo tanto está sujeto a obligaciones.

4.2.2.3 Hecho generador o imponible

El artículo 92 de la Ley Reguladora de Haciendas Locales establece la naturaleza y hecho imponible del impuesto sobre circulación de vehículos de tracción mecánica e indica: *“1) El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica es un tributo directo que grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría; 2) Se considera vehículo apto para la circulación el que hubiera sido matriculado en los registros públicos correspondientes y mientras no haya causado baja en éstos. A los efectos de este impuesto también se considerarán aptos los vehículos provistos de permisos temporales y matrícula turística.”*¹⁹⁸

Es decir que el hecho imponible se perfecciona una vez que una persona individual o jurídica adquiere la titularidad de un vehículo que funcione a través de un proceso mecánico, siempre y cuando éste sea apto para transitar las vías públicas. La calidad de aptitud se la otorga la matriculación del vehículo en la Jefatura Provincial de Tránsito del Ayuntamiento en donde se encuentra domiciliado el titular.

4.2.2.4 Base imponible

La base imponible para el impuesto sobre circulación de vehículos de tracción mecánica se determina en función de su “factor tributario” que puede ser la potencia, número de plazas o capacidad de carga útil o cilindrada de los vehículos. Es decir que la unidad medible que se utiliza para la determinación del impuesto no es monetaria.

¹⁹⁸ *Ibid.* Art.92

El artículo 95 de la Ley Reguladora de Haciendas Locales indica que el impuesto se exigirá con arreglo a un cuadro de tarifas incluido en la misma norma clasificado los vehículos en seis grandes grupos: a) Turismos; b) Autobuses; c) Camiones; d) Tractores; e) Remolques y semirremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica y f) Vehículos.¹⁹⁹

Cada una de estas categorías está sujeta a la determinación del impuesto en función de la potencia fiscal para los vehículos y tractores; al número de plazas para los autobuses; a la capacidad de la carga útil para los camiones, remolques y semirremolques; y a la cilindrada del vehículo para las motocicletas.

En cuanto a la cuota que debe hacerse efectiva en concepto del pago del tributo, el artículo 95 en sus incisos 2 y 3 establece que el cuadro de tarifas respecto del cual se exige el impuesto podrá ser modificado por la Ley de Presupuestos Generales del Estado y que el concepto de las diversas clases de vehículos y las reglas para la aplicación de las tarifas se determinará reglamentariamente.²⁰⁰ Este artículo deja claro que para hacer cambios en el total a pagar por concepto de este impuesto, esto deberá hacerse a través de una ley, mientras que para establecer el concepto de las clases de vehículos, es decir la base imponible del impuesto de las tarifas bastará hacerse por medio de un reglamento, es decir una norma jerárquicamente inferior.

4.2.2.5 Cuota Tributaria

Por no tratarse la base imponible de este impuesto de una unidad monetaria sino más bien del factor tributario de los vehículos determinado a través de la potencia fiscal, número de plazas, capacidad de carga útil y a la cilindrada del vehículo, este impuesto no indica una tasa o tipo impositivo para su determinación, sino que especifica directamente la cuota tributaria que el obligado deberá pagar de acuerdo a la potencia y clase del vehículo.

El Artículo 95 de la Ley Reguladora de Haciendas fiscales, en cuyo epígrafe se lee

¹⁹⁹ *Ibid.* Art.95

²⁰⁰ *Ibid.* Art. 95.

“cuota”, indica que el Impuesto se exigirá con arreglo al siguiente cuadro de tarifas²⁰¹:

Potencia y clase de vehículo	Cuota - Euros
A) Turismos:	
De menos de ocho caballos fiscales	12,62
De 8 hasta 11,99 caballos fiscales	34,08
De 12 hasta 15,99 caballos fiscales	71,94
De 16 hasta 19,99 caballos fiscales	89,61
De 20 caballos fiscales en adelante	112,00
B) Autobuses:	
De menos de 21 plazas	83,30
De 21 a 50 plazas	118,64
De más de 50 plazas	148,30
C) Camiones:	
De menos de 1.000 kilogramos de carga útil	42,28
De 1.000 a 2.999 kilogramos de carga útil	83,30
De más de 2.999 a 9.999 kilogramos de carga útil	118,64
De más de 9.999 kilogramos de carga útil	148,30
D) Tractores:	
De menos de 16 caballos fiscales	17,67
De 16 a 25 caballos fiscales	27,77
De más de 25 caballos fiscales	83,30
E) Remolques y semirremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica:	
De menos de 1.000 y más de 750 kilogramos de carga útil	17,67
De 1.000 a 2.999 kilogramos de carga útil	27,77
De más de 2.999 kilogramos de carga útil	83,30
F) Vehículos:	
Ciclomotores	4,42
Motocicletas hasta 125 centímetros cúbicos	4,42
Motocicletas de más de 125 hasta 250 centímetros cúbicos	7,57
Motocicletas de más de 250 hasta 500 centímetros cúbicos	15,15
Motocicletas de más de 500 hasta 1.000 centímetros cúbicos	30,29
Motocicletas de más de 1.000 centímetros cúbicos	60,58

Obviamente mientras el factor tributario va en aumento, de igual manera la cuota tributaria se va haciendo más onerosa. Esta tabla especifica directamente la cantidad en euros que el titular del vehículo deberá pagar. Como se mencionó anteriormente, esta ley establece que este cuadro podrá ser modificado por la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

En su inciso 4 el mismo artículo establece que los ayuntamientos podrán incrementar estas cuotas mediante la aplicación sobre ellas de un coeficiente que no podrá ser superior a 2. Así mismo, podrán fijar un coeficiente para cada una de las clases de

²⁰¹ *Loc.cit.*

vehículos previstas en el cuadro de tarifas que podrá ser diferente para cada uno de los tramos fijados en cada clase de vehículo, sin exceder en ningún caso de 2.²⁰²

Si bien es cierto que los legisladores fijaron un límite máximo para el aumento de las tarifas que establece el cuadro, los ayuntamientos gozan de la libertad de cambiar lo dispuesto en este artículo siempre y cuando respeten el límite fijado a través de una ordenanza fiscal, equivalente a un reglamento. Esto quiere decir además que dependiendo del domicilio en que haya registrado el vehículo el titular, este podría pagar más o menos en relación a otros municipios, dependiendo de las consideraciones que cada uno haga en la ordenanza fiscal correspondiente.

De igual forma, este artículo establece que las ordenanzas fiscales que regulen lo relativo a la cuota de este impuesto podrán regular bonificaciones en atención a aspectos como la clase de carburante que consume el vehículo, las características de los motores o el hecho de que se trate de vehículos históricos.²⁰³

Este tipo de bonificación es en directa relación a la incidencia negativa de la combustión de carburantes y funcionamiento de los vehículos en el medio ambiente, por lo tanto un incentivo a utilizar vehículos que dejen la menor huella posible y se reduzcan las emisiones de carbono lo mayor posible. En cuanto a los vehículos antiguos, se trata de un incentivo a la preservación de la historia y los objetos que la caracterizan.

²⁰² *Loc.cit.*

²⁰³ *Loc.cit.*

CAPÍTULO 5

PRESENTACIÓN, ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS

5.1 Del cuadro de cotejo

Durante el desarrollo de la presente investigación, se llenó un cuadro de cotejo que sirvió para hacer una comparación en la forma de determinación del impuesto equivalente en España, específicamente el Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica contenido en la Ley Reguladora de Haciendas Reales (Real Decreto Legislativo 2/2004) y la forma de determinación del impuesto sobre circulación de contenida en el Decreto 70-94 del Congreso de la República.

A través de éste cuadro, se analizaron las similitudes y diferencias entre los elementos de la obligación tributaria de ambos impuestos para tener una mejor idea de la forma de determinación de éste impuesto en un país que se caracteriza por el apego a su Constitución dentro de las normas emanadas por su órgano legislativo. Se eligió España por ser un país con un ordenamiento jurídico sólido y maduro que cuenta con legisladores idóneos en su mayoría. A continuación se presenta la presentación, análisis y discusión del mismo.

Primer indicador: Nombre del impuesto.

En Guatemala, el nombre que este impuesto recibe es el de Impuesto sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos (ISCV); este nombre hace referencia a que lo que este impuesto pretende gravar es el tránsito de los automóviles en la vía pública, sin embargo al revisar el resto de elementos, se ha determinado que este impuesto no grava la circulación de los mismos sino más bien la titularidad de los mismos.

En España, este impuesto recibe el nombre de Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (I.V.T.M) que parece más acorde, pues de igual manera este grava la titularidad de los vehículos y se enfoca en los que funcionan a través de procesos mecánicos y de ahí su nombre.

Es importante la denominación que se le otorga a los tributos para que no existan

confusiones entre los obligados a hacer los pagos de los tributos. En la opinión de la autora, el nombre que se le otorga al impuesto en España es más idóneo pues refleja exactamente lo que este grava, en el caso de Guatemala, no es cierto que este impuesto grava la circulación de los vehículos, sino su titularidad, en vista de que la titularidad de los vehículos es gravado ya por otros impuestos, tiene sentido que los legisladores quisieran disfrazarlo con otro nombre para no causar inconformidades en la población.

Segundo indicador: Sujeto activo.

El sujeto activo es el titular del crédito tributario, es decir del adeudo del sujeto pasivo. El titular de dicho crédito por excelencia es el Estado en virtud de su soberanía fiscal, es éste quien tiene la legitimación de aplicar tributos y exigir el pago de dicho crédito a los obligados. En virtud de su mismo poder tributario, el Estado tiene la potestad de encomendarle la tarea de recaudación y administración a otro ente público, que podrá ostentar o no el poder tributario.

En el caso de Guatemala, el Estado encomendó su potestad de administración y recaudación de tributos a la Superintendencia de Administración Tributaria, este ente ejerce con exclusividad estas funciones y las mismas deberán existir en la legislación expresamente. Cabe mencionar además que en Guatemala, las municipalidades tienen potestad tributaria y además las de administración y recaudación de tributos, siendo en la práctica entes que ejercen ambas potestades.

Para el caso específico del impuesto sobre circulación de vehículos, el sujeto activo es la Superintendencia de Administración Tributaria, quien recauda cobra, fiscaliza y controla lo relativo a este impuesto. La ley que regula este impuesto establece que un alto porcentaje de lo recaudado se destinará al presupuesto de las municipalidades, para que éstas puedan administrar los recursos a favor de la infraestructura vial de sus respectivos municipios.

De igual manera en el caso de España, es el Estado el acreedor de los tributos en función de su potestad tributaria y este a su vez encomienda la potestad sancionadora y

la función revisora en vía administrativa corresponde al Ministerio de Economía y Hacienda y a la administración tributaria, mientras que la recaudadora directamente a la Administración Tributaria, dejando abierta la posibilidad de encomendársela a otra entidad a través de una ley. Cabe mencionar que las comunidades autónomas y los ayuntamientos de los municipios también ostentan poder tributario.

En el caso del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, la ley establece que corresponderá a los ayuntamientos de los municipios el cobro y recaudación de éste impuesto, esto tiene sentido ya que al igual que en Guatemala, en España lo recaudado por este impuesto va dirigido a los gobiernos locales y la ley manda a que se invierta en las carreteras y demás infraestructura necesaria para la adecuada circulación en la vía pública.

En la opinión de la autora, si bien es cierto que es muy práctico que en España sean los ayuntamientos los encargados de administrar y cobrar el tributo ya que son éstos mismos los que se beneficiarán del importe, en Guatemala esto no tendría la misma practicidad, en virtud de que las municipalidades no cuentan con la misma capacidad, tecnología y mecanismos que tiene la Superintendencia de Administración Tributaria. Basta con que se determine que lo recaudado será destinado a la infraestructura vial del país a través de la administración de los recursos a cargo de las municipalidades.

Tercer indicador: Sujeto pasivo

El sujeto pasivo se refiere a la persona individual o jurídica que en virtud de estar sujeta al poder tributario del Estado, está obligada a cumplir con las prestaciones tributarias y a hacer efectivos los tributos a los cuales se obliga y a realizar todas las demás obligaciones que derivan de esta relación jurídica; pudiendo ser contribuyente, que se constituye como el obligado directo de la obligación por haber sido éste sobre quién recae el hecho generador de la obligación o responsable por tener las obligaciones y prestaciones que han nacido de la obligación tributaria, sin constituirse como el titular de esta obligación por no haber realizado éste la acción encuadrada dentro del hecho generador sino lo es por disposición de la ley.

En el caso del impuesto sobre circulación de vehículos, la ley que lo regula no establece explícitamente quién se constituye como contribuyente de esta relación jurídico-tributaria, sin embargo al tratarse del propietario del vehículo el que verifica el hecho generador de dicha obligación y resultando ser el obligado a realizar el pago del impuesto y demás obligaciones, y sobre quien recaen las sanciones en caso del incumplimiento de las mismas, se puede determinar que es éste el sujeto pasivo del impuesto, puede determinarse quién es el contribuyente de este impuesto al verificar la titularidad del vehículo ante el Registro Fiscal de vehículos, dependencia de la Superintendencia de Administración Tributaria, pudiendo ser éste una persona individual o jurídica.

En cuanto a los responsables de éste impuesto, La ley que lo regula establece que el pago puede realizarse Banco de Guatemala y demás bancos del sistema. Es decir que por disposición expresa de esta ley, éstos se constituyen como agentes de percepción por su obligación de percibir el impuesto y enterarlo a la Administración Tributaria.

En el caso de España, La ley que regula el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica indica expresamente que los sujetos pasivos de este impuesto son las personas físicas y jurídicas a cuyo nombre conste el vehículo en el permiso de circulación, hecho que puede verificarse ante la Jefatura Provincial de Tránsito del Ayuntamiento del municipio en donde se encuentre domiciliado ya que es en esta jefatura que se registran los vehículos y sus titulares, esto en virtud de que la ley presume la coincidencia absoluta entre el titular del vehículo y el titular del permiso de circulación de éste. En cuanto a los responsables, la ley española los llama “obligados a realizar pagos a cuenta”, para el impuesto en cuestión se trata de igual manera de los bancos del sistema en España, ya que varios ayuntamientos cuentan con la opción de domiciliar el pago de este impuesto, esto quiere decir que el pago puede efectuarse mediante descuentos automáticos en un banco en donde el contribuyente tenga una cuenta bancaria, obligando así a los bancos a percibir este impuesto y enterarlo posteriormente a cada ayuntamiento, de acuerdo a lo que corresponda.

En este sentido, las disposiciones que regulan lo relativo a los sujetos pasivos de ambos impuestos son muy similares, con la única diferencia de que los bancos de los

correspondientes sistemas financieros de cada país están obligados a enterar lo recaudado por concepto de estos impuestos a diferente tipo de entidad, esto por la diferencia entre el sujeto activo de la obligación en distintos países. El resto de elementos de los sujetos pasivos de cada impuesto, coincide con los equivalentes en cada una de las legislaciones.

La autora considera que tiene sentido que sea a través de la titularidad de los vehículos que se determine el sujeto pasivo en calidad de responsable directo del impuesto en ambos países ya que puede presumirse que será éste el que utilice el vehículo o sea el que se haga cargo de todos los gastos y obligaciones surgidos de la titularidad, así mismo resulta lógico que existan registros de vehículos con sus equivalentes en cada país en donde puede verificarse este extremo.

En cuanto a los responsables, ambas legislaciones encomiendan a los bancos de sus respectivos sistemas financieros la captación de este impuesto, esto va de la mano con las condiciones de vida actuales en las que la automatización de pagos facilita el cumplimiento de pago de los contribuyentes. Una de las atribuciones de las administraciones tributarias en la mayoría de países es la de buscar formas de facilitación de la recaudación de los distintos impuestos, esto con la finalidad de incrementar y fortalecer la recaudación fiscal. Representa también una forma de agilizar los procesos, ya que serán los bancos los encargados de lidiar con las transacciones que realizan los contribuyentes, y los sujetos activos de los impuestos solo deberán velar por el cumplimiento de los agentes de retención a enterar los tributos.

Cuarto indicador: Hecho generador o imponible

El hecho generador se trata del acto o circunstancia prevista y establecida en la ley que da nacimiento a la obligación tributaria al momento de su configuración, teniendo como efecto que se ligue al sujeto pasivo y al activo al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales que esta conlleva.

En el caso de Guatemala, la ley que regula este impuesto tampoco especifica explícitamente cual es el hecho generador, sin embargo al analizar la naturaleza del

impuesto en conjunto con sus demás elementos y verificar que hecho se toma en cuenta para determinar al titular de la obligación, se deduce que el hecho generador es la circulación de vehículos en territorio guatemalteco, hecho que una persona individual o jurídica al poner a circular un vehículo en el país a través del ingreso al del vehículo al país a través de una aduana, adquirirlo a través de un distribuidor o fabricante, registrarlo debidamente y adquiriendo placas de circulación. Una vez constituida esta circunstancia, será responsable entonces el propietario de las obligaciones fiscales nacidas con la relación jurídico-tributaria.

En España, la legislación que regula este impuesto sí es clara al momento de determinar cuál es el hecho imponible y establece que éste se cuando una persona individual o jurídica adquiere la titularidad de un vehículo que funcione a través de un proceso mecánico, siempre y cuando éste sea apto para transitar las vías públicas, calidad que es otorgada mediante la matriculación del vehículo en la Jefatura Provincial de Tránsito del Ayuntamiento en donde se encuentra domiciliado el titular.

La autora concluye que es una irresponsabilidad de parte del Congreso de la República de Guatemala el no decretar expresamente la totalidad de las bases de recaudación de los impuestos, como se evidencia en el presente análisis, varios elementos que se constituyen como bases de recaudación del impuesto sobre circulación de vehículos se dejan a criterio de la administración tributaria al no ser especificados directamente en la ley que regula el impuesto, constituyendo así una violación reiterada al principio constitucional de legalidad tributaria.

En cuanto al hecho generador que se aplica en la práctica para el impuesto sobre circulación de vehículos, que es prácticamente la titularidad del vehículo al igual que en España, aunque el nombre del impuesto guatemalteco trate de disfrazarlo como un hecho diferente que recae sobre la “circulación de vehículos”, se identifica que este hecho ya es gravado por otros impuestos como el del impuesto al valor agregado o el del Impuesto Específico a la Primera Matrícula de Vehículos Automotores, resultando esto en otra violación a los principios constitucionales tributarios, específicamente al de prohibición a la múltiple tributación y por lo tanto inconstitucional y susceptible a ser expulsado este impuesto del ordenamiento jurídico.

Quinto indicador: Base imponible.

La base imponible es la valoración del hecho imponible y un conjunto de criterios definidos legalmente que permite llegar a la determinación del impuesto. Dentro de estos criterios pueden utilizarse unidades monetarias como por ejemplo una renta, precios de adquisición, valores de mercado, contraprestaciones, entre otros, además de otro tipo de unidades como peso, volumen, longitud, potencia, cantidad de empleados, cantidad de plazas, etc.

La base imponible del impuesto sobre circulación de vehículos en Guatemala se encuentra decretada en el artículo 10 del Decreto 70-94 que es motivo de análisis para el presente trabajo de investigación. Este artículo establece que la base de recaudación deberá ser determinada por la Administración Tributaria a través de tablas de valores imponibles, elaboradas anualmente y aprobadas por Acuerdo del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria. Estas tablas de valores imponibles, indican la marca del vehículo, línea, serie, motor, tipo, estilo, código de impuesto, valor imponible para el año en curso y el coeficiente a aplicar atendiendo al año del modelo del vehículo en concepto de tipo impositivo. Sin embargo, pudiendo utilizar cualquiera de estos indicadores, es el precio de mercado del vehículo el que se configura como la base imponible de este impuesto, a pesar de ser el único indicador que se determina discrecionalmente por la Superintendencia de Administración Tributaria.

En cuanto al impuesto equivalente en España, el criterio legal que se utiliza para determinar la base imponible del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica no es monetario, pues se determina en función de su “factor tributario” que puede ser la potencia, número de plazas, capacidad de carga útil o cilindrada de los vehículos. Cada una de las categorías contenidas en el artículo 95 de la Ley Reguladora de Haciendas Locales está sujeta a la determinación del impuesto en función de su factor tributario, siendo la potencia fiscal para los vehículos y tractores (no se refiere a la potencia real que desarrolla el motor, susceptible de ser medida con bancos de prueba, sino que es un valor utilizado para determinar este impuesto mediante una fórmula específica); el número de plazas para los autobuses; la capacidad de la carga útil para los camiones, remolques y semirremolques; y a la cilindrada del vehículo para las

motocicletas. El mismo artículo manda a que la base imponible se determine con arreglo a un cuadro de tarifas incluido en la misma disposición emitida por los legisladores que contiene la potencia y clase de vehículo y la cuota en euros a pagar en concepto de este impuesto únicamente.

La autora tiene varias consideraciones al respecto de los resultados presentados en el presente indicador; en primer lugar, vale la pena discutir sobre el ente encargado de determinar esta base de recaudación para los impuestos en ambos países. En el caso de España, es el organismo legislativo el que determina la base imponible del impuesto a través de la misma ley que regula las demás bases de recaudación lo cual es acertado y cumple a cabalidad con los principios sobre los que se fundamenta el Derecho Tributario. Por otra parte, en el caso de Guatemala, el Congreso otorga esta facultad al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, evadiendo su responsabilidad de decretar esta base de recaudación y mandando a un ente que no está facultado para hacerlo a que realice este acto anualmente. La incompatibilidad de esta disposición con el principio de legalidad tributaria es evidente, al trasgredir el principio de que solamente podrá ser el organismo legislativo el que determine la base de los impuestos que decreta y esto deberá hacerse a través de una norma con carácter de ley, es por esta razón que se puede determinar que dicha norma es inconstitucional.

En segundo lugar, conviene hacer un análisis respecto a las tablas de valores imponibles que se utilizan en ambos países para la determinación de este impuesto, la autora opina que a pesar de ser más simple la de España, ésta guarda mayor relación con lo que el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica pretende gravar, por otro lado, la de Guatemala contiene demasiada información que no se utiliza directamente para calcular el impuesto sobre circulación de vehículos sino más bien como mera referencia, a pesar de que de la misma podrían utilizarse otros indicadores como base imponible que guarden mayor relación con el objeto del impuesto y que cumplan con los principios constitucionales tributarios. Cabe mencionar que de cualquier forma, estas tablas de valores imponibles ni siquiera deberían ser tomadas en cuenta ya que no respetan el principio de legalidad tributaria al ser emitidas por un ente distinto al

legislativo en una norma con carácter de Acuerdo. En caso de que la fundamentación de que sea la Superintendencia de Administración Tributaria la que determine estos valores imponibles se base en que el contenido es muy grande para contenerlo en la ley, esto puede solucionarse emitiendo un decreto específico anualmente, tal y como lo hace la administración tributaria en su versión o hacer una revisión de los indicadores del impuesto para determinar si vale la pena utilizar otro como base imponible que se más acorde y que facilite la recaudación del mismo.

Por último, vale la pena analizar específicamente si el indicador utilizado para determinar la base imponible de ambos impuestos es adecuado y respeta los principios constitucionales en materia tributaria. Para el impuesto sobre circulación de vehículos de Guatemala, el indicador utilizado es el valor de mercado de los vehículos que es determinado anualmente por el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria. Por su parte, para el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica el indicador utilizado es el factor tributario de los vehículos que puede ser la potencia fiscal, número de plazas, capacidad de carga útil o cilindrada dependiendo el tipo y clase de los vehículos. A criterio de la autora, la forma de determinación de la base imponible del impuesto español no solamente guarda mayor relación con lo que el impuesto pretende gravar sino que también respeta el principio de capacidad de pago, pues al tratarse del factor tributario de los vehículos, puede tenerse una idea del uso que se le dará a los vehículos y por lo tanto comprender de mejor manera las aptitudes personales del titular que le permitan hacer frente al pago del impuesto por ejemplo atendiendo al número de plazas que contenga un vehículo se puede determinar si se le dará uso comercial o personal, con la potencia del motor se puede determinar qué tipo de distancias serán recorridas por el vehículo, si será utilizado por una familia o una persona solamente, etc. Por ejemplo una persona que posee una motocicleta para trasladarse al trabajo diariamente por ubicarse en un escalón menor al de una persona que tiene la posibilidad de trasladarse en un vehículo, pero uno mayor del de una persona que utiliza transporte público o la familia que posee un automóvil más grande con el que se trasladan los distintos miembros de una familia a distintos lugares, etc. Además de permitir darse una idea más realista de que dentro de los contribuyentes existen diversidad de situaciones que influyen en su capacidad de pago y no pretender

que puede generalizarse.

Por otro lado, para el impuesto guatemalteco, al utilizarse como base imponible el valor de mercado de un vehículo, que encima es decidido a manera discrecional por la Superintendencia de Administración Tributaria se condena a todos los propietarios de un vehículo de determinada marca o tipo a pagar de igual manera un monto basado en este indicador sin importar si ellos pagaron ese valor por el vehículo y si son capaces de hacer frente a un tributo basado en ese precio o no. Esta forma de determinación no contempla otra posibilidad que la de una persona que pagó el valor total de mercado por un vehículo, siendo evidente en la práctica que es posible adquirir vehículos de la misma gama sin necesidad de tener que pagar el precio de mercado pues se puede buscar una posibilidad de acuerdo al presupuesto de cada persona como puede ser adquirir un vehículo usado o con algunos desperfectos que disminuyen significativamente su valor; traer un carro “rodado”, práctica que consiste en importar vehículos de otros países, principalmente Estados Unidos en donde pueden adquirirse vehículos a un precio mucho menor que en el territorio del país; participar en una rifa y salir premiado; realizar un comodato e intercambiar otro de sus bienes por el automóvil; y muchas más situaciones que se ven excluidas por esta forma de determinación. Es por esta razón que esta forma de determinación a criterio de la autora no respeta el principio constitucional de capacidad de pago y por lo tanto es de carácter inconstitucional.

Sexto indicador: Tipo impositivo

Este elemento de la relación jurídico tributaria se refiere a la magnitud tributaria expresada en números porcentuales que se aplica a la base imponible con el fin de obtener el resultado del importe de un tributo y debe ser fijada en ley para cada grado o escalón de la base imponible o por cada unidad. Puede ser una cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra.

El artículo 10 de la ley del impuesto sobre circulación de vehículos incluye una tabla que indica el modelo del vehículo por año y los distintos porcentajes que deberán

aplicarse a la base imponible para calcular este tributo. Estas cifras varían en un total de 0.2 puntos porcentuales en relación a cada año de antigüedad del vehículo indicando la antigüedad del vehículo desde 1 año hasta 9 años en adelante.

En cuanto al impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, la ley que lo regula no indica tipo o tasa impositivos para calcular este impuesto en virtud de que la base imponible de este impuesto debido a que no es una unidad monetaria sino más bien del factor tributario de los vehículos, por esta razón especifica directamente la cuota tributaria que el obligado deberá pagar de acuerdo a la potencia y clase del vehículo, cuotas que podrán incrementar los ayuntamientos mediante la aplicación sobre ellas de un coeficiente que no podrá ser superior a 2.

Del análisis de estos aspectos, la autora concluye que ambas formas de determinación para los correspondientes impuestos son acordes a las bases imponibles fijadas en los mismos. Cabe mencionar que para este elemento de la relación jurídico-tributaria el Congreso de la República si respetó el mandato constitucional de determinar esta base de recaudación y hacerlo a través de la ley y respetó el principio de capacidad de pago en relación al principio de proporcionalidad al incluir cifras escalonadas. Sin embargo, en virtud de que estos coeficientes deben ser aplicados a una base imponible injusta e inequitativa, el resultado del mismo será de las mismas características. En cuanto al impuesto español, es importante mencionar que la ley faculta a los ayuntamientos a cambiar las cuotas que establece en la ley.

5.2 De las entrevistas

Dentro de la investigación realizada para este trabajo de tesis se entrevistó a 10 profesionales del Derecho y a 10 profesionales de las Ciencias Económicas con conocimiento en materia constitucional, tributaria, estructuración de impuestos y las atribuciones de la Superintendencia de Administración Tributaria, así como criterios de la Corte de Constitucionalidad en materia de tributos y sus elementos con el fin de conocer opiniones profesionales fundamentadas respecto al grado de compatibilidad que existe entre el principio de supremacía constitucional y los principios constitucionales en materia tributaria y la forma de determinación de la base imponible

del impuesto sobre circulación de vehículos, contenido en el Decreto 70-94 tras las reformas que sufrió por el Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria.

En cuanto a las respuestas obtenidas en las entrevistas, se observa mayor uniformidad en las emitidas por los profesionales del Derecho en comparación a las de los profesionales de las Ciencias Económicas. De igual manera se observa una diferencia marcada entre los criterios de los profesionales de las distintas materias. A continuación se desarrollan con mayor detalle los resultados arrojados por el cómputo de las argumentaciones en sentido positivo y negativo y un análisis de la fundamentación del contenido que se presenta en ellas.

Pregunta número uno: ¿Considera que el artículo 10 del Decreto 70-94 que regula lo relativo a la fijación de la base imponible del Impuesto sobre circulación de vehículos es compatible con el principio de legalidad contenido en la Constitución Política de la República?

El 100% de los profesionales del Derecho coincidieron en que este artículo NO es compatible con el principio de legalidad plasmado en la Carta Magna, en virtud de que este principio establece que corresponde con exclusividad al Congreso de la República la determinación de las bases de recaudación de los impuestos, dentro de los cuales se incluye la base imponible y cualquier emisión de una nueva norma que los regule o modifique deberá hacerse a través de una ley. Además indican que si bien es cierto que la Superintendencia de Administración Tributaria tiene la potestad de emitir reglamentos, estos son de menor jerarquía que una ley por lo que no podrán contrariar lo que en ellas se establezca y no podrán establecer lo relativo a las bases de recaudación a través de uno.

En cuanto a los profesionales de las Ciencias Económicas, el 60% consideró que el artículo 10 del Decreto 70-94 SI es compatible con el principio de legalidad contenido en la Constitución Política de la República por considerar que si bien es cierto, es potestad del Congreso de la República determinar las bases de recaudación de los impuestos, fue éste mismo órgano el que delegó esta potestad a la Administración Tributaria y no se trató de un atrevimiento discrecional de la misma. Además indican

que es suficiente que el Congreso haya definido que la base imponible se fijará sobre el valor de los mismos y que la tabla de valores imponibles es solo un complemento a esta disposición, que si puede hacerse mediante un reglamento. Por otro lado, el 40% de los profesionales de esta rama indicaron que esta norma NO es compatible con el principio de legalidad pues atenta contra la disposición de que sea únicamente el Congreso de la República el facultado para determinar la base imponible de los impuestos y que además esto debe hacerse a través de una ley y no por medio de un acuerdo.

El principio de legalidad se refiere a la primacía de la ley para todas las personas incluyendo a los funcionarios públicos, instituciones públicas o privadas y todos los órganos del Estado. En el ámbito tributario por tratarse la recaudación de impuestos de un límite a la propiedad privada, este principio se consolida como un límite al poder público, mandando a que la potestad de crear tributos y determinar sus bases de recaudación corresponda únicamente al organismo legislativo y a que este se apegue a los principios contenidos dentro del ordenamiento jurídico.

La Constitución Política de la República de Guatemala es clara al indicar reiteradamente que corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretar impuestos y determinar sus bases de recaudación y que deberá hacerlo en conformidad con las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia, incluyéndose dentro de las bases de recaudación la base imponible de los impuestos; esto en relación directa con la importancia de este elemento en la determinación del monto a pagar en concepto de un impuesto. Además establece que cualquier disposición jerárquicamente inferior a la ley que contradiga o tergiverse las normas legales que regulan las bases de recaudación de los impuestos es nula de pleno derecho y que una disposición reglamentaria no podrá modificar estas bases, debiendo ser utilizada únicamente para regular procedimientos que faciliten el cobro y recaudación.

La autora coincide con la opinión de la totalidad de los profesionales del Derecho y la minoría de los profesionales de las Ciencias Económicas entrevistados en cuanto a que el artículo 10 del Decreto 70-94 no respeta el principio de legalidad contenido en la Constitución, en virtud de que esta norma no respeta ninguno de los espectros del

principio de legalidad. En cuanto al principio de legalidad por reserva de ley que establece que todo tributo y sus correspondientes bases de recaudación deben ser decretados a través de una ley emitida por el organismo legislativo, la disposición del artículo en mención claramente lo trasgrede al indicar que una de las bases de recaudación, la base imponible deberá ser determinada por la Administración Tributaria. La Constitución es clara otorgando esta potestad exclusivamente al Congreso, por lo que la delegación de la misma, aun proviniendo del mismo organismo que la ostenta, no es uniforme con el mandato constitucional. En cuanto al principio de legalidad por preferencia de ley que establece que la ley prevalece sobre cualquier otra disposición contenida en normativa de menor jerarquía, debiéndose limitar estas únicamente a desarrollar contenido para la agilización de la aplicación de la ley, la norma en cuestión también violenta al indicar que deberá ser a través de un Acuerdo del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria que se determine la base imponible de este impuesto.

Por lo anteriormente expuesto, se puede determinar que el artículo 10 del Decreto 70-94 que regula lo relativo a la fijación de la base imponible del Impuesto sobre circulación de vehículos NO es compatible con el principio de legalidad contenido en la Constitución Política de la República.

Pregunta número dos: ¿Considera que la fijación de la base imponible a cargo la Administración Tributaria respeta el principio de legalidad contenido en el artículo 239 de la Constitución Política de la República?

El 100% de los profesionales de Derecho respondieron que NO consideran que el principio de legalidad se respete con la disposición este artículo de que sea el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria el que elabore y emita la tabla de valores imponibles, ya que esta es una atribución que corresponde al Congreso de la República y no es delegable a ningún otro órgano. Indican que si bien es cierto, la Administración Tributaria tiene potestad para recaudar y administrar tributos, esto de ninguna manera le otorga la potestad de fijar las bases de recaudación para los mismos.

Para este cuestionamiento, el 50% de los profesionales de las Ciencias económicas estuvieron de acuerdo con que el hecho de que la Superintendencia de Administración Tributaria sea la que determina la base imponible SI respeta el principio de legalidad plasmado en la Constitución, pues consideran que por tratarse de un mandato del mismo Congreso de la República y no de una iniciativa propia, este principio no se ve irrespetado. El otro 50% de los entrevistados opina que este principio no se respeta, ya que la Constitución es clara e indica que solamente el Congreso de la República podrá establecer todo lo relativo a la base imponible y demás bases de recaudación de los impuestos.

La Superintendencia de Administración Tributaria ha sido delegada con la potestad para recaudar los tributos a nombre del Estado, así como para realizar distintas actividades encaminadas a la facilitación de dicha recaudación e incluso ejercer controles sobre los contribuyentes con el fin de asegurar el exacto cumplimiento de la tributación; sin embargo esta entidad no tiene de ninguna manera potestad para crear impuestos o determinar bases de recaudación par ninguno de ellos. Como se mencionó anteriormente, esto último es exclusiva potestad del organismo legislativo.

Por lo anteriormente expuesto, la autora considera, en la misma línea de la totalidad de los profesionales del derecho y la mitad de los de Ciencias Económicas que la fijación de la base imponible a cargo la Administración Tributaria NO respeta el principio de legalidad contenido en el artículo 239 de la Constitución Política de la República por contrariar la disposición expresa de la norma suprema que establece que esta facultad corresponde únicamente al Congreso de la República y no es delegable pues esto no iría acorde al espíritu de la norma que pretende establecer un límite al poder público y que la tributación no afecte de manera arbitraria al patrimonio de los contribuyentes.

Pregunta número tres: ¿Considera que es constitucional que se apruebe el valor imponible de este impuesto a través de un Acuerdo de la Superintendencia de Administración Tributaria?

De igual manera, para este cuestionamiento, el 100% de los profesionales del Derecho indicaron que NO consideran que sea constitucional que esta entidad sea la encargada

de aprobar la tabla de valores imponible para el impuesto sobre circulación de vehículos en virtud de que violenta el principio de legalidad plasmado en la Constitución Política de la República de Guatemala. Indican que la Constitución manda a que las disposiciones de este tipo se establezcan por medio de decretos legislativos y no por medio de acuerdos, ya que estos no pueden sustituir la normativa ordinaria y están destinados más bien a reglamentar procedimientos.

Nuevamente, las opiniones de los profesionales de las Ciencias Económicas estuvieron divididas, ya que el 50% considera que SI es constitucional, pues es el mismo Congreso el que faculta a este ente para determinar las tablas de valores imponible y que este tipo de norma es el que la Administración Tributaria emite, por lo que tiene sentido que sea a través de un acuerdo. El restante 50% indicó que esto no es constitucional ya que la Constitución Política de la República, que se posiciona más alto en la jerarquía normativa que un decreto, indica que la determinación de la base imponible de un impuesto es válida únicamente si se hace a través de una ley.

La Constitución Política de la República es clara al indicar que corresponde con exclusividad del congreso decretar la determinación de las bases de recaudación, es decir que la base imponible de los impuestos debe ser determinada mediante un decreto legislativo con carácter de Ley Ordinaria.

Es en virtud de esta disposición que la autora considera, en concordancia con el 100% de los abogados entrevistados y el 50% de los economistas, que NO es constitucional que se apruebe el valor imponible de este impuesto a través de un Acuerdo de la Superintendencia de Administración Tributaria, por tratarse éste de una norma jerárquicamente inferior a una ley ordinaria y contradecir lo que claramente establece el principio de legalidad contenido en la Constitución.

Pregunta número 4: ¿Qué grado de compatibilidad considera que tiene la forma de determinación de la base imponible del impuesto sobre circulación de vehículos y el principio de capacidad de pago contenido en la Constitución Política de la República?

En cuanto a esta pregunta, el 70% de los profesionales del Derecho entrevistados consideran que la forma de determinación de la base imponible de este impuesto es

INCOMPATIBLE con el principio de capacidad de pago contenido en la Constitución, pues indican que utilizar la gama o marca del vehículo y su valor de mercado como referencia para la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de este impuesto no se apega a lo que la Constitución plasma en este principio y podría estar afectando la economía de los contribuyentes que hayan obtenido el vehículo de otra forma que no sea comprándolo directamente por el monto que establecen las tablas de valores imponibles. Por otro lado, el 20% de los profesionales indicó que existe CIERTO GRADO DE COMPATIBILIDAD por considerar que puede presumirse la capacidad de pago de un sujeto atendiendo a la marca y valor del vehículo que adquieren pero no descartan la posibilidad de que existan casos en los que esto no se cumpla por distintas razones. Por último, el 10% de los abogados que contestaron este cuestionamiento indicó que esta norma es COMPATIBLE con el principio de capacidad de pago por ser el valor del vehículo un indicador idóneo para determinar la capacidad de pago de los contribuyentes, pues un contribuyente que puede costear un vehículo de gama Premium podrá hacer frente a un impuesto más alto que uno que tiene la posibilidad de adquirir un vehículo de una gama más baja y pagar un impuesto menor por esta razón.

Por su lado, el 80% de los profesionales de Ciencias Económicas opina que la forma de determinación de la base imponible es COMPATIBLE con el principio de capacidad de pago, toda vez que al incluirse valores escalonados se toma en cuenta el poder adquisitivo que pueden tener varios contribuyentes, indicando que es lógico que quién gaste más en un vehículo, tiene un poder adquisitivo mayor al del que gasta menos y por lo tanto deberá pagar más en concepto de este impuesto. Agregan además que la capacidad económica de una persona puede determinarse de acuerdo al modelo del vehículo ya que mientras más reciente sea éste, más alto será el precio que la persona pague por él y atendiendo a esta relación es justo que las personas paguen el impuesto dependiendo del valor del vehículo. A su vez indican que para que lo anteriormente expuesto sea cierto, las tablas de valores imponibles deben actualizarse con cierta frecuencia. El 10% de los entrevistados opinó que esta forma de determinación NO es compatible con el principio de pago, pues el valor del vehículo no puede ser indicador de la capacidad contributiva de un sujeto por tratarse de un desembolso que se hace una sola vez, habiendo podido la persona ahorrar mucho para lograr adquirirlo y no

contar con el mismo capital año. El restante 10% no emitió opinión al respecto de esta pregunta.

El principio de capacidad de pago se refiere a que los legisladores deberán respetar la aptitud económica de las personas y entidades de asumir cargas tributarias y contribuir a los gastos públicos al momento de decretar tributos y fijar las bases de recaudación. Es decir que los legisladores deben considerar parámetros que indiquen realmente la potencialidad que tiene el sujeto pasivo de un impuesto de hacer frente al pago, de igual manera deben prestar especial atención a fijar tributos de forma proporcional a las riquezas de los obligados.

La Constitución Política de la República establece que el sistema tributario debe ser justo y equitativo y para el efecto las leyes tributarias deben establecerse conforme al principio de capacidad de pago. Esta norma es clara y concisa y manda a que todo tributo que se cree debe fundamentarse en el supuesto de que el sujeto obligado tiene la aptitud de contribuir al gasto público mediante el pago de este impuesto por contar con un nivel de riqueza que se lo permite; además sirve de límite a los legisladores para que éstos no impongan cargas tributarias que los contribuyentes no son capaces de soportar; y este principio tiene la función de guiar al legislador al momento de la creación de tributos y la determinación de sus bases de recaudación para que puedan usar la capacidad contributiva de los sujetos obligados como un parámetro de qué índices demuestran capacidad de pago para gravarlos proporcionalmente.

La base imponible del impuesto sobre circulación de vehículos es el valor de mercado de los vehículos gravados, este es un parámetro que no precisamente indica la situación económica de los obligados a pagar este impuesto, por lo que su determinación no es justa.

Por lo anteriormente expuesto, la autora opina, en concordancia con el 70% de los profesionales del Derecho entrevistados y únicamente el 10% de los profesionales de las Ciencias Económicas con que NO existe compatibilidad entre la forma de determinación de la base imponible del impuesto sobre circulación de vehículos y el principio de capacidad de pago contenido en la Constitución toda vez que el valor de

mercado de un vehículo no evidencia características personales de los obligados al pago este impuesto que indiquen su capacidad de contribuir al sostenimiento del Estado ni su capacidad de hacer frente al pago de este impuesto o que dicho pago no terminará causando un detrimento grave en el patrimonio de los sujetos pasivos.

Pregunta número cinco. ¿Considera que la determinación de la base imponible de un impuesto que se basa en un hecho histórico es compatible con el principio de capacidad de pago?

Esta pregunta se redactó de manera tal que no se hiciera alusión directa al impuesto que se analiza para poder obtener una respuesta más objetiva, por entenderse que un hecho histórico tomado como indicador para la base imponible puede resultar en un impacto diferente dependiendo de cómo se determinen las demás bases de recaudación.

Para esta pregunta se obtuvieron respuestas variadas, indicando el 50% de los entrevistados que se dedican al Derecho que la base imponible de un impuesto que se fundamenta en un hecho histórico NO es compatible con el principio de capacidad de pago puesto que éste no debería tomarse como más que un mero antecedente toda vez que la historia evoluciona y las circunstancias cambian conforme al tiempo por lo que esto no debería ser una condicionante. Por su parte, el 30% de los entrevistados que pertenecen a este grupo considera que SI es compatible pues un hecho histórico puede ser un buen indicador de la situación económica un contribuyente, sobre todo si este hecho se repite o continúa transcurrido el tiempo. Por último, el 20% de los abogados entrevistados opina que existe CIERTO GRADO DE COMPATIBILIDAD pues indican que depende de qué hecho histórico se tome en cuenta para decretar la base imponible de un impuesto, la compatibilidad que existirá, pues hay algunos hechos que definitivamente evidencian un poder adquisitivo determinado y si se trata de una determinación del impuesto que deba realizarse en ese momento tiene sentido, por otra parte un hecho histórico que vaya a incidir más adelante en el tiempo en la determinación de un impuesto puede no reflejar la capacidad económica de un sujeto al momento del pago del impuesto.

El 30% de los profesionales en Ciencias Económicas considera que SI es compatible, además de ser lógico y económicamente correcto pues un hecho histórico puede arrojar suficiente información medible para determinar la capacidad de pago de los contribuyentes, ayudando así a que la fijación de esta base imponible sea justa y equitativa con los contribuyentes y sus diferentes capacidades de hacer frente a un impuesto. Indicando además que para el caso específico de este impuesto, fijar la base imponible en atención al hecho histórico del precio del vehículo beneficia a los contribuyentes por la depreciación que estos sufren con el pasar del tiempo. El 40% opina que existe CIERTO GRADO DE COMPATIBILIDAD ya que dependerá si se analizó previamente si el hecho determinado para utilizarse como base imponible es justo y equitativo en su momento pero también más adelante en el tiempo, pues puede ser que este hecho histórico sea compatible al momento de la aprobación de la base imponible pero no serlo más adelante conforme vayan cambiando las circunstancias que lo motivaron. Por su parte, el restante 30% indicaron que NO es compatible pues la capacidad de pago al momento de tener que realizar el pago puede no ser la misma en ese momento como lo fue cuando sucedió el hecho histórico en cuestión.

En este contexto, un hecho histórico es una situación o circunstancia que aconteció en el pasado utilizado como base imponible para la determinación de un impuesto que debe pagarse más adelante en el tiempo. Para determinar si utilizar un hecho histórico como base imponible es compatible con el principio de capacidad de pago, deberá tomarse en cuenta si este hecho afecta las aptitudes personales que hacen que un contribuyente tenga suficiente capacidad económica o no, así mismo deberá tomarse en cuenta las diversidades individuales y fijar de la mano con esto, tipos impositivos mínimos y máximos utilizando tarifas progresivas.

Es decir entonces que algunos hechos históricos pueden ser indicadores de la capacidad económica de los contribuyentes, si éste influye directamente en su aptitud económica de una forma más permanente. Por ejemplo que una persona adquiera cierto nivel profesional, la creación de un negocio lucrativo, su inscripción para determinada actividad económica, etc. Ya que estos son claros indicadores de que la pretensión del contribuyente es entre otras, impactar su capacidad económica de

manera constante y a futuro. Por otro lado, utilizar hechos históricos que se configuran en una ocasión determinada, sin ser algo que se mantendrá constantemente y que no precisamente refleja una condición o aptitud personal del contribuyente, más adelante en el tiempo para un impuesto que deberá pagarse reiteradamente, no es compatible con este principio.

En este sentido, la autora coincide con el 20% de los abogados entrevistados y el 40% de los profesionales de las Ciencias económicas, en el sentido que la determinación de la base imponible de un impuesto que se basa en un hecho histórico tiene CIERTO GRADO DE COMPATIBILIDAD con el principio de capacidad de pago, dependiendo del caso en concreto ya que no se puede generalizar. En caso de que el hecho histórico que se toma como indicador para la base imponible sea uno que cambia, afecta o modifica aptitudes personales de los contribuyentes a largo plazo, puede ser compatible. Por el contrario, si el hecho histórico tomado como índice para la determinación de la base imponible no cumple con estas características, no sería compatible con el principio de capacidad de pago, pues estaría condenando a un contribuyente a hacer frente a un impuesto basado en una circunstancia que puede o no continuar en el futuro cuando éste tenga que hacer efectivo el pago del impuesto.

Para el caso específico de la determinación de la base imponible del impuesto sobre circulación de vehículos, la autora considera que NO es compatible, en virtud de que el precio de venta del vehículo gravado no refleja la aptitud económica del contribuyente a futuro, por lo que no debería tomarse en cuenta para obligar a los sujetos pasivos a pagar un impuesto que se supone que lo que grava es la “circulación” de los vehículos. Incluso cuando el hecho imponible es la titularidad del vehículo, el precio del mismo no puede indicar en el futuro la capacidad del contribuyente al momento de tener que hacer frente al pago del impuesto.

Pregunta número 6. ¿Considera justo y equitativo, tal y como lo establece el principio de capacidad de pago que la base imponible del impuesto se calcule con base en el valor de mercado de los vehículos?

El 70% de los abogados entrevistados consideran que NO es justo ni equitativo que la base imponible se calcule tomando en cuenta el valor de mercado de los vehículos, ya que muchos contribuyentes no pueden hacer frente al pago de este impuesto si pasan por un momento crítico en cuanto a sus finanzas a pesar de haber tenido una economía más saludable anteriormente cuando adquirieron el vehículo, además de que el precio en que una persona adquirió un vehículo puede variar al del precio que adquirió el mismo vehículo otra persona dependiendo el lugar y las condiciones bajo las cuales lo compró. Por su parte, el 30% del mismo grupo que contestó, opina que SI es justo y equitativo que la base imponible sea el valor del vehículo ya que este es directamente proporcional al poder adquisitivo del que lo compra.

En cuanto a los profesionales de las Ciencias Económicas, el 70% indicó que NO es justo ni equitativo, ya que el precio de venta de un vehículo es subjetivo y basarlo en este precio solo tiene sentido cuando el vehículo es nuevo pero no con el pasar del tiempo ya que el precio de un vehículo usado puede mantenerse o desplomarse de momento a otro y no sería justo ni equitativo que unos contribuyentes paguen más o menos si los vehículos se devalúan más que otros pues es algo que escapa de su control y nada tiene que ver con su capacidad contributiva. Indican además que existen otros índices que pueden tomarse en cuenta para determinar la capacidad contributiva de los obligados como lo es el patrimonio personal, ingresos, rentas, etc. El restante 30% indicó que SI es justo y equitativo ya que cada contribuyente en teoría debería adquirir bienes que se encuentren dentro de su presupuesto, opinan que si una persona adquiere un vehículo de alta gama sin tener la capacidad de hacer frente a los impuestos que resulten de esta transacción, el Estado no debería ver su recaudación perjudicada.

El principio de equidad y justicia va directamente relacionado con el de capacidad de pago. Entendiéndose como la igualdad jurídica y económica sobre la cual se fundamenta el trato igual a sujetos en igualdad de circunstancias y condiciones frente a las cargas tributarias. Estos dos pilares deben tomarse en cuenta no únicamente al momento de la creación de la norma sino también más adelante, para asegurarse los

sujetos que van a soportarlas no sufran desproporcionadamente de un detrimento en su patrimonio por motivo de los tributos.

Este principio debe tomarse en cuenta al momento de la delimitación de la base imponible de un tributo pues debe orientar al legislador a procurar la igualdad en razón del grado de la capacidad contributiva de los obligados y velar por que esta pueda ser medida proporcionalmente a través de la regulación de tarifas y alícuotas.

Respecto al cuestionamiento de sí es justo y equitativo, tal y como lo establece el principio de capacidad de pago que la base imponible del impuesto se calcule con base en el valor de mercado de los vehículos, considera la autora al igual que el 70% de los profesionales del Derecho y el 70% de los economistas, que NO lo es por la razón de que no es justo que el valor de mercado que pudo o no ser el valor que el contribuyente pagó por su vehículo y que además es fijado discrecionalmente por una entidad que no tiene potestad de establecer bases de recaudación para los impuestos sea la base para calcular el impuesto.

Que se aplique a todos los propietarios de un modelo de vehículo una misma base imponible para pagar el impuesto no solo es injusto sino inequitativo, no puede suponerse que la aptitud económica de todas las personas que adquirieron el vehículo estaba relacionada con el valor que dispone la Administración tributaria ni al momento de adquirir el vehículo ni mucho menos más adelante. No se toma en cuenta por ejemplo que las personas pueden adquirir vehículos a plazos, obtenerlos como donación, ganarlos en una rifa, haber aprovechado una oferta, importar el vehículo desde otro país en donde el precio es menor (práctica muy común en Guatemala ya que se importan grandes cantidades de vehículos desde Estados Unidos y el precio total de los gastos del transporte por vía terrestre y pago de impuestos aduaneros sigue siendo menor que el del mercado en Guatemala), haberlos heredado, haber ahorrado durante mucho tiempo para lograr adquirirlos, etc. Y que el hecho de tener un vehículo que la administración tributaria considera de cierto valor, no implica que las personas lo hayan adquirido por éste valor, y aunque lo hubieran hecho, no indica que las personas aún cuenten con esa capacidad de pago. Con esta disposición se generaliza el hecho de que quién tiene un vehículo de determinada marca o estilo debe pagar una cierta

cantidad de dinero, dejando de lado la posibilidad de que la situación de muchas personas que son titulares de un vehículo de éstos los hayan adquirido en condiciones diferentes.

Pregunta número 7. ¿Considera que el impuesto sobre circulación de vehículos respeta los principios constitucionales-tributarios a cabalidad?

En estas respuestas se observa nuevamente uniformidad entre las opiniones de los profesionales del Derecho ya que el 100% considera que este impuesto no respeta los principios constitucionales-tributarios, pues la disposición de la determinación de la base imponible violenta el principio de legalidad y capacidad de pago por las razones mencionadas anteriormente, agregando algunos entrevistados la consideración de que ésta viola el principio de prohibición a la múltiple tributación pues el valor del vehículo es gravado con el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Específico a la Primera Matricula cuando corresponda.

Por su parte, el 70% de los profesionales de las Ciencias Económicas opina que este impuesto NO respeta los principios constitucionales a cabalidad, ya que no consideran que esta disposición cumpla con el principio de legalidad, el de capacidad de pago o ninguno de los dos por las razones enunciadas anteriormente. El restante 30% considera que no solamente cumple con los principios constitucionales en materia tributaria sino que además tiene una lógica económica detrás de sus disposiciones.

En virtud de lo expuesto en el análisis de las preguntas anteriores, la autora de la presente tesis considera que el impuesto sobre circulación de vehículos NO respeta los principios constitucionales en materia tributaria a cabalidad. De la misma forma en que opina el 100% de los profesionales del Derecho entrevistados y el 70% de los profesionales de las Ciencias Económicas, puesto que se evidencia una clara incompatibilidad con la disposición que contiene la determinación de la base imponible del impuesto y el principio de legalidad y el de capacidad.

Además la autora coincide con algunos de los abogados entrevistados en cuanto a que el impuesto en cuestión además de incumplir con los principios constitucionales ya

discutidos, también incumple con el principio de prohibición a la múltiple tributación que lo que pretende es que no se obligue a un mismo sujeto por un mismo hecho y objeto en un mismo tiempo determinado, situación que se incumple con éste impuesto pues éste grava la titularidad del vehículo y se calcula sobre el valor del mismo, lo cual es gravado por otros impuestos tales como el Impuesto al Valor Agregado al momento de la compra del vehículo y en algunos casos el Impuesto Específico a la Primera Matricula. De igual forma si lo que se pretende gravar es en efecto la circulación de vehículos, el impuesto sobre Impuesto a la Distribución de petróleo, crudo y combustibles derivados del petróleo grava éste extremo de manera más directa al mismo tiempo que el de circulación, lo cual actúa en detrimento del patrimonio de los obligados, excediéndose así el poder tributario en sus límites.

Por lo anteriormente expuesto, la autora considera que este impuesto es inconstitucional por no respetar los principios constitucionales en materia constitucional y atentar contra los derechos de los contribuyentes y por lo tanto la normativa que lo regula debería ser expulsada del ordenamiento jurídico.

Pregunta número 8. ¿Considera que es necesario hacer algún cambio en la forma de determinación de la base imponible de este impuesto?

De igual manera coincide el 100% de los entrevistados que se dedican al Derecho en que SI es necesario realizar un cambio en la forma en que se determina este impuesto por considerar que debe existir uniformidad entre la norma que regula lo relativo a la base imponible del impuesto sobre circulación de vehículos y los principios constitucionales en materia tributaria, proponiendo que se accione a través del planteamiento de una inconstitucionalidad para que la Corte de Constitucionalidad como legislador negativo expulse esta norma del ordenamiento jurídico por no encontrarse acorde al texto supremo o que el Congreso de la República modifique la norma, proponiendo otra forma de determinación como puede ser por ejemplo que este impuesto se determine mediante el valor contenido en una declaración jurada unilateral que deberá prestar el contribuyente cada 5 años con el valor de mercado de su vehículo para terminar así con tablas de valores imponibles discrecionales.

En cuanto a los profesionales de las Ciencias Económicas, el 70% coincide en que SI es necesario hacer cambios a la forma de determinación de la base imponible, por lo descrito en las respuestas anteriores pero también por tratarse de un impuesto basado en consideraciones obsoletas. Además agregan que ellos realizarían cambios encaminados a asegurar que se re direcciona el dinero recaudado gracias a este impuesto para que realmente se invierta en la infraestructura vial del país, modificarse para que se cumpla con los principios de justicia y equidad sin dejar de lado las necesidades del Estado y modificar los aspectos relacionados con el incumplimiento de los principios de legalidad y capacidad de pago que como se ha evidenciado con las respuestas a algunas otras preguntas, es evidente. Por otro lado, el 30% de los entrevistados indicó que si bien es cierto la ley no es perfecta, cumple con el objetivo que es gravar la circulación de vehículos y consideran que los elementos que se tomaron en cuenta para la determinación de la base imponible son objetivos.

En concordancia con el 100% de los profesionales del Derecho y el 70% de los profesionales de las Ciencias Económicas que emitieron su opinión en la presente entrevista, la autora considera que es definitivamente necesario hacer cambios en la forma de determinación de la base imponible de este impuesto.

Tras el análisis realizado, la autora considera que el artículo 10 del Decreto 70-94 que regula lo relativo a la fijación de la base imponible del Impuesto sobre circulación de vehículos debe ser expulsado del ordenamiento jurídico ya sea a través del planteamiento de una inconstitucionalidad general o a través de la derogación del mismo por la emisión de una nueva norma de parte del Congreso de la República, que regule lo relativo a la base imponible de este impuesto.

La autora considera que el impuesto sobre circulación de vehículos es necesario, en virtud de que es una fuente de ingresos para el sostenimiento de la infraestructura vial del país que es utilizada por la mayoría de la población y la cual sufre desgastes por el mismo uso. Es decir que se encuentra en relación directa con las necesidades del Estado y por lo tanto, los habitantes de la República de Guatemala deben contribuir con este gasto público en la medida en que les sea posible. Sin embargo, es necesario que se modifique para que respeten a cabalidad los principios constitucionales en materia

tributaria y se respeten los derechos de los contribuyentes, incluyendo su patrimonio.

Para tal efecto deberá principalmente modificarse la norma en la parte que indica que la base imponible deberá ser determinada por la administración tributaria a través de un Acuerdo del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria pues esto se encuentra en completa contradicción con el principio de legalidad. Debe ser el Congreso de la República el que determine todo lo relativo a esta base de recaudación a través de un decreto legislativo con valor de ley ordinaria.

Además, debe modificarse la forma de determinación de la base imponible por ser evidente que fijarla en el valor de mercado de los vehículos no respeta el principio de capacidad de pago de los obligados pues no representa de ninguna manera su capacidad contributiva ni refleja que el vehículo de una persona circule en las vías públicas más que otros. Podrían utilizarse otros índices y fijarse por ejemplo en atención al uso que se le da al vehículo y su tipo (se utiliza en ciudad o en áreas rurales, para conducir largas distancias o por otro lado unas más cortas, se utiliza para el traslado de una familia o un individuo, si se utiliza para lucrar o no al ser utilizado en un negocio, etc.) ya que estos son mejores indicadores de las aptitudes personales de los obligados a largo plazo e indicadores de la frecuencia con la que utilizan las vías públicas y por ende contribuyen a su desgaste. Por otra parte, se considera que es necesario tomar en cuenta las emisiones de carbono que producen los vehículos en la determinación de este impuesto, debido al impacto negativo que tienen en el ambiente, ya que éste se está viendo afectado por el aumento de los vehículos en las ciudades y esto podría utilizarse como un incentivo o desincentivo para utilizar vehículos más amigables con el ambiente, como se ha visto en otros países en donde las legislaciones contemplan este aspecto, al ser el mejoramiento medio ambiente otra de las necesidades del Estado.

CONCLUSIONES

- El artículo 10 del Decreto 70-94 no respeta el principio de legalidad por reserva de ley contenido en la Constitución Política de la República que establece que todo tributo y bases de recaudación deben ser decretados por el organismo legislativo al encomendarse la tarea de determinar la base imponible al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria.
- El artículo 10 del Decreto 70-94 no respeta el principio de legalidad por preferencia de ley contenido en la Constitución que establece que la ley prevalece sobre cualquier disposición contenida en normativa de menor jerarquía, pues más allá de limitarse a desarrollar contenido para la agilización de la aplicación de la ley, establece que mediante un Acuerdo del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria con carácter de reglamento será el que determine la base imponible de este impuesto.
- La forma de determinación de la base imponible del impuesto sobre circulación de vehículos no respeta el principio de capacidad de pago el valor de mercado de un vehículo no evidencia la aptitud económica de los obligados al pago este impuesto que indiquen su capacidad de contribuir al sostenimiento del Estado ni su capacidad de hacer frente al pago de este impuesto ni toma en cuenta las distintas realidades personales.
- La disposición que establece que el indicador de la base imponible debe ser el valor de mercado de un vehículo no es compatible con el principio de equidad y justicia, toda vez que se generaliza al suponer que la aptitud económica de todas las personas que son titulares de un vehículo lo adquirieron por el valor que le otorga discrecionalmente la administración tributaria, lo cual no es realmente cierto ni un indicador de las características personales de los obligados y su capacidad de contribuir al gasto público.

- El hecho generador del impuesto sobre circulación de vehículos incumple con el principio de prohibición a la múltiple tributación toda vez que la titularidad de los vehículos y su valor son gravados por otros impuestos tales como el Impuesto al Valor Agregado al momento de la compra del vehículo y en algunos casos el Impuesto Específico a la Primera Matricula. De esta forma se está obligando a los sujetos pasivos a tributar por un mismo hecho y objeto.
- El artículo 10 del Decreto 70-94 no es compatible con los principios constitucionales en materia tributaria, por lo tanto es de carácter inconstitucional y como consecuencia debe ser expulsado del ordenamiento jurídico guatemalteco.

RECOMENDACIONES

- Al Congreso de la República:

-Que cumpla con el mandato constitucional de decretar la totalidad de las bases de recaudación de todos los tributos que establezca mediante la emisión un decreto legislativo completo para que no se dejen a interpretación o discreción de la administración tributaria ni cualquier otro ente público.

-La emisión de un nuevo decreto que regule el impuesto sobre circulación de vehículos, por ser éste necesario para la recaudación de fondos públicos que se dirijan al sostenimiento y mejoramiento de la estructura vial, que se apege a los principios constitucionales en materia tributaria y respete la realidad de los contribuyentes.

-Que se avoquen a profesionales de las Ciencias Económicas para solicitar su opinión al momento de emitir decretos que regulen tributos pero sin dejar de lado la parte jurídica y los derechos constitucionales de los obligados tributarios.

- A los órganos y entidades con potestad legislativa:

-Que presenten un proyecto de ley para la regulación de éste impuesto que tome en cuenta la realidad nacional, parámetros económicos y que se encuentre en total apego a los principios constitucionales en materia tributaria.

- A los profesionales de las Ciencias Económicas:

-Que fortalezcan su conocimiento sobre los principios constitucionales tributarios y la legislación tributaria, ya que su conocimiento es clave en la creación de impuestos que favorezcan la economía del país.

- A la población en general:

-Que fortalezca su información al respecto de los derechos que tienen como contribuyentes y los límites al poder tributario para que los hagan valer y así contribuyan al Estado de Derecho.

ANEXOS

1. Modelo de Entrevista

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales



Teléfono: (502) 2426-2626 ext. 2407

Fax: (502) 2426-2544

Campus Central, Vista Hermosa III, Zona 16
Guatemala, Ciudad. 01016

TEMA:

“Análisis jurídico sobre la constitucionalidad de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos, contenido en el Decreto 70-94 del Congreso de la República a la luz de las reformas del Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria.”

INSTRUCCIONES: Con el objetivo de obtener su opinión como profesional del derecho o de la economía, en relación con el presente trabajo de tesis, se agradece anticipadamente su disponibilidad y colaboración al responder las siguientes preguntas.

1. ¿Considera que el artículo 10 del Decreto 70-94 que regula lo relativo a la fijación de la base imponible del Impuesto sobre circulación de vehículos es compatible con el principio de legalidad contenido en la Constitución Política de la República?

Si No

¿Por qué?

2. ¿Considera que la fijación de la base imponible a cargo la Administración Tributaria respeta el principio de legalidad contenido en el artículo 239 de la Constitución Política de la República?

Si No

¿Por qué?

3. ¿Considera que es constitucional que se apruebe el valor imponible de este impuesto a través de un Acuerdo de la Superintendencia de Administración Tributaria?

Si No

¿Por qué?

4. ¿Qué grado de compatibilidad considera que tiene la forma de determinación de la base imponible del impuesto sobre circulación de vehículos y el principio de capacidad de pago contenido en la Constitución Política de la República?

5. ¿Considera que la determinación de la base imponible de un impuesto que se basa en un hecho histórico es compatible con el principio de capacidad de pago?

Si No

¿Por qué?

6. ¿Considera justo y equitativo, tal y como lo establece el principio de capacidad de pago que la base imponible del impuesto se calcule con base en el valor de mercado de los vehículos?

Si No

¿Por qué?

7. ¿Considera que el impuesto sobre circulación de vehículos respeta los principios constitucionales en materia tributaria a cabalidad?

Si No

¿Por qué?

8. ¿Considera que es necesario hacer algún cambio en la forma de determinación de la base imponible de este impuesto?

Si No

¿Por qué?

1.1 Resultados de la entrevista

El color morado representa a los profesionales del Derecho mientras que el azul representa a los profesionales de las Ciencias Económicas. Los números representan el porcentaje obtenido por cada pregunta.

