

UNIVERSIDAD PANAMERICANA
Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia
Programa de Actualización y Cierre Académico



**Violación al principio de capacidad de pago en la
determinación del impuesto sobre circulación
de vehículos**

- Tesis de Licenciatura -

Engli Ottoniel Navarizo Zabala

Guatemala, diciembre 2014

**Violación al principio de capacidad de pago en la
determinación del impuesto sobre circulación
de vehículos**

- Tesis de Licenciatura -

Engli Ottoniel Navarijo Zabala

Guatemala, diciembre 2014

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Rector M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus

Vicerrectora Académica Dra. Alba Aracely Rodríguez de González

Vicerrector Administrativo M.A. César Augusto Custodio Cobar

Secretario General M.A. Adolfo Noguera Bosque

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA

Decano M. Sc. Otto Ronaldo González Peña

Coordinador de exámenes privados M. Sc. Mario Jo Chang

Coordinador del Departamento de Tesis M. Sc. Mario Jo Chang

Coordinador de Cátedra M.A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán

Asesor de Tesis Lic. César Augusto Flores Figueroa

Revisor de Tesis Licda. Rosa Isabel De León Godoy

TRIBUNAL EXAMINADOR

Primera Fase

Lic. Carlos Enrique Godínez Hidalgo

Lic. Julio César Villalta Bustamante

Lic. Carlos Ramiro Coronado Castellanos

M. Sc. Luis Guillermo Chután Reyes

Segunda Fase

Lic. Carlos Enrique Godínez Hidalgo

M. Sc. Carlos Guillermo Guerra Jordán

Licda. Jacqueline Elizabeth Paz Vásquez

Lic. Luis Eduardo López Ramos

Tercera Fase

Lic. Javier Aníbal García Constanza

Licda. Sandra Lorena Morales Martínez

M.Sc. Mario Jo Chang

Lic. Carlos Antonio Muñoz Corzantes

Licda. Jacqueline Elizabeth Paz Vásquez



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

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO EN LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE CIRCULACIÓN DE VEHÍCULOS**, presentado por **ENGLI OTTONIEL NAVARIJO ZABALA**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), reúne los requisitos de esta casa de Estudios, es procedente **APROBAR** dicho punto de tesis y para el efecto se nombra como Tutor al Licenciado **CÉSAR AUGUSTO FLORES FIGUEROA**, para que realice la tutoría del punto de tesis aprobado.



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



DICTAMEN DEL TUTOR DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **ENGLI OTTONIEL NAVARIJO ZABALA**

Título de la tesis: **VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO EN LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE CIRCULACIÓN DE VEHÍCULOS**

El Tutor de Tesis,

Considerando:

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

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

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


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

Por tanto,

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

Guatemala, 08 de septiembre de 2014

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

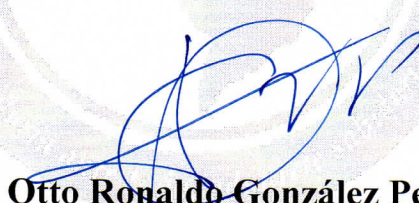

Lic. César Augusto Flores Figueroa
Tutor de Tesis





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

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE
CAPACIDAD DE PAGO EN LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO
SOBRE CIRCULACIÓN DE VEHÍCULOS**, presentado por **ENGLI
OTTONIEL NAVARIJO ZABALA**, previo a otorgársele el grado académico de
Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia así como los títulos de
Abogado(a) y Notario(a), ha cumplido con los dictámenes correspondientes del
tutor nombrado, se designa como revisor metodológico a la Licenciada **ROSA
ISABEL DE LEÓN GODOY**, para que realice una revisión del trabajo
presentado y emita su dictamen en forma pertinente.


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





DICTAMEN DEL REVISOR DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **ENGLI OTTONIEL NAVARIJO ZABALA**

Título de la tesis: **VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO EN LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE CIRCULACIÓN DE VEHÍCULOS**

El Revisor de Tesis,

Considerando:

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

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

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

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

Por tanto,

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

Guatemala, 07 de octubre de 2014

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"


Licda. Rosa Isabel De León Godoy
Revisor Metodológico de Tesis





DICTAMEN DEL COORDINADOR DE TESIS

Nombre del Estudiante: **ENGLI OTTONIEL NAVARIJO ZABALA**

Título de la tesis: **VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO EN LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE CIRCULACIÓN DE VEHÍCULOS**

El Coordinador del programa de Tesis de Licenciatura,

Considerando:

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

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

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

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

Por tanto,

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

Guatemala, 10 de noviembre de 2014

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

~~M. Sc. Mario Jo Chang~~
Coordinador Facultad de
Ciencias Jurídicas y Justicia





ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **ENGLI OTTONIEL NAVARIJO ZABALA**

Título de la tesis: **VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO EN LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE CIRCULACIÓN DE VEHÍCULOS**

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

Considerando:

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

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

Por tanto,

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

Guatemala, 17 de noviembre de 2014

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

M. Sc. Mario Jo Chang
Coordinador Facultad de
Ciencias Jurídicas y Justicia



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





ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **ENGLI OTTONIEL NAVARIJO ZABALA**

Título de la tesis: **VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO EN LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE CIRCULACIÓN DE VEHÍCULOS**

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

Considerando:

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

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

Por tanto,

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

Guatemala, 17 de noviembre de 2014

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

M. Sc. Mario Jo Chang
Coordinador Facultad de
Ciencias Jurídicas y Justicia



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



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

Dedicatoria y Agradecimientos

A Dios: El ser supremo en quien creo, porque es quien ha permitido que logre mis objetivos. Soy quien él ha permitido que sea.

A mis padres: Por su sabiduría, apoyo y confianza en mí. Gracias por enseñarme a enfrentar dignamente cualquier obstáculo y ser persistente.

A mis hermanos: Gracias por su confianza y positivismo.

A la madre de mis hijos: Por su persistencia y confianza en mí, para este logro tan importante en mi vida.

A mis hijos: Por ser la razón de mis logros, metas y éxitos.

A mis jefes: Gracias por la confianza, consejos, sabiduría y ante todo por incentivar-me.

A todos aquellos que han tenido fe en mí, este éxito lo comparto con todos ellos.

Índice

Resumen	i
Palabras clave	ii
Introducción	iii
Derecho tributario	1
La capacidad de pago	23
Violación al principio de capacidad de pago	30
Determinación del impuesto sobre circulación de vehículos	40
Conclusiones	50
Referencias	52

Resumen

La presente investigación se efectuó con el fin de hacer un análisis y demostrar que el Estado impone o aumenta impuestos sin estudiar la capacidad económica del contribuyente, violando el principio de capacidad de pago.

El aumento o imposición de impuestos incrementa las cargas de quien tributa, perjudicando la economía familiar, generando una incapacidad para pagar el impuesto sobre circulación de vehículos que el Estado determina y recauda, el cual es desmedido, ya que se imponen sobre bases poco técnicas y sin evidenciar la realización de un estudio sobre la capacidad de pago del contribuyente.

A través del Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, se reformó el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, aumentando el tipo impositivo (porcentaje del impuesto) de éste impuesto en un 100%, sin observarse el principio constitucional de capacidad de pago. Cobrando vigencia a partir del 1 de enero del 2013.

Adicionalmente se evidenció que el principio de capacidad de pago no es la única disposición constitucional que se violenta, ya que con la elaboración y aprobación de la tabla de valores imponibles (base imponible) que realiza la Administración Tributaria, estaría ejecutando una función exclusiva del Congreso de la República de Guatemala según el artículo 239 de la Carta Magna.

Palabras clave

Impuestos. Tributos. Capacidad. Contribuyente. Vehículos.

Introducción

La imposición del impuesto sobre circulación de vehículos, debe ser justo y estar en disposición que el contribuyente pueda pagarlo, no afectando la economía familiar, pues de lo contrario se perjudica al mismo, violentando el principio de capacidad de pago de la persona que deba cubrir el impuesto, es decir, que al imponer el impuesto sobre circulación de vehículos, quien deba pagarlos, debe que tener la capacidad económica para hacer el pago sin perjudicar su núcleo familiar, y siendo que el Estado es quien aprueba los impuestos, éste debiera estudiar previamente la capacidad del conglomerado para imponer los mismos, en virtud que es el obligado a velar por el bien común de la sociedad.

El artículo 243, primer párrafo, de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece que “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Las leyes tributarias serán estructuradas conforme el principio de capacidad de pago”.

La capacidad de pago es un principio fundamental para aprobar o imponer impuestos al contribuyente, está basado en la capacidad económica del conglomerado frente a las obligaciones tributarias del Estado. El impuesto no debe ser desmedido y estar acorde con la

capacidad económica del contribuyente, por lo tanto el Estado está obligado a ordenar el impuesto sobre circulación de vehículos, de manera que éste no dañe la economía familiar; es decir, si impone o aumenta los mismos según las necesidades que tenga, pero no analiza la capacidad que debe tener quien los pague.

En específico el impuesto sobre circulación de vehículos no debe ser desmedido y ser acorde con la capacidad económica del contribuyente; por lo tanto, el Estado está obligado a buscar mecanismos para cumplir con éste principio y no afectar a la sociedad, sin embargo el crear una tabla de valores imposables sobre la cual recaiga el tipo impositivo según el modelo del vehículo, no garantiza el cumplimiento del principio de capacidad de pago en la determinación de este impuesto. Se debe velar porque la equidad prevalezca ante la carga económica impuesta por el Estado y sus instituciones.

Derecho tributario

Definición

Amoros lo define de la siguiente manera:

Es la rama del derecho público que fija y justifica los principios generales y jurídicos que existen y deben existir en las relaciones tributarias, haciendo posible su presencia y desarrollo posterior en los diversos tributos que integran los sistemas fiscales de cada país. (1963:64)

Cabanellas define el derecho tributario de la siguiente manera:

Es la rama del derecho financiero que regula las relaciones entre el erario público y los contribuyentes, a través de los impuestos de toda índole, las personas y bienes gravados, las exenciones especiales, las formas y plazos de pago, las multas u otras penas, o los simples recargos que corresponde aplicar por infringir los preceptos sobre declaraciones, trámites y vencimientos. (1980:599)

Como se podrá observar, las anteriores definiciones tienen algo en común, que el derecho tributario mantiene una relación directa con los tributos, el Estado y los particulares como sujetos de la relación tributaria. En tal virtud el derecho tributario es el conjunto de normas, principios e instituciones de derecho público que regulan la conducta del Estado como sujeto activo y la de los contribuyentes como sujetos pasivos, con ocasión de la relación jurídica tributaria.

Principios constitucionales del derecho tributario

Los principios fundamentales del derecho tributario están contenidos en los artículos: 4, 5, 15, 24, 28, 41, 239 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, como norma jurídica fundamental y por lo tanto, garante de los derechos mínimos de los contribuyentes. En derecho tributario se les conoce como principios fundamentales o bien como garantías del contribuyente.

Principio de legalidad y reserva de ley

Rodríguez señala que el principio de legalidad se puede analizar desde dos puntos:

Puede enterarse desde el punto de vista material, en cuyo caso su alcance es que la norma en que se funda cualquier decisión individual tiene que ser una norma de carácter abstracto e impersonal. Puede ser tomado también en una ley desde el punto de vista material, la norma que precede el acto debe tener también el carácter de una ley desde el punto de vista formal, es decir que debe ser una disposición expedida por el poder, que conforme el régimen constitucional, esté normalmente encargado de la formación de leyes. (1992:43)

La Constitución Política de la República de Guatemala, refiere en cuanto al principio de legalidad varios artículos, iniciando por el artículo 5 que establece: “nadie está obligado a acatar órdenes que no se encuentren basadas en Ley”. El artículo 24 regula que: “los libros, documentos y archivos que se relacionen con el pago de tributos, podrán ser revisados por autoridad competente de conformidad con la ley”. El artículo 28

señala: “la facultad de todo habitante de la república debe hacer sus peticiones a la autoridad, las que deberán ser resueltas conforme a la ley”.

Sin embargo, el artículo constitucional que recoge la base medular es el 239, que señala:

Corresponde con exclusividad al Congreso de la República..., así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- a) El hecho generador de la relación tributaria;
- b) Las exenciones;
- c) El Sujeto Pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d) La base imponible y el tipo impositivo; y
- f) Las infracciones y sanciones tributarias.

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...

Tiene su esencia en la primacía de la ley; es decir, que toda norma tributaria debe encontrarse regida estrictamente en cuanto a su creación, aplicación y procedimientos, sin contravenir el principio de la jerarquía constitucional, además de haber cumplido el procedimiento legislativo correspondiente.

En conclusión, el principio de legalidad puede enunciarse mediante una frase latina que inspira al derecho tributario, *nullum tributum sine lege*, que significa: es nulo el tributo que no se encuentre previamente establecido en la ley.

Principio de capacidad de pago

Al respecto Spisso indica: “el concepto de capacidad contributiva denota una aptitud de las personas para pagar los tributos, es decir, posesión de riqueza en medida suficiente para hacer frente a la obligación fiscal”. (2000:354)

Este principio se basa en que para imponer un tributo debe analizarse la capacidad de quien lo paga, teniendo como base la situación económica del país y del tributante, para no excederse en el pago, es decir que el Estado perciba el tributo sin perjudicar la situación económica del obligado a pagar. El principio de capacidad contributiva, como también es conocido el principio de capacidad de pago, está fundamentado en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que indica: “el sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago...”.

Principio de igualdad

Este principio está regulado en el artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que estipula: “en Guatemala, todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos...”. Este precepto constitucional es aplicable a materia tributaria en el sentido que todos

deben pagar los tributos, pero debe entenderse, el lugar en la sociedad y en la economía, ya que dentro de la igualdad todos son desiguales.

Rodríguez indica que: “El principio de igualdad significa que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias y, consecuentemente, que deberá tratar en forma desigual a los desiguales o que estén en desigualdad de circunstancias”. (1992:45)

Es uno de los elementos inherentes a un tributo equitativo y justo, como los que deben integrar el sistema impositivo guatemalteco, al tenor de lo normado por el artículo 243 de la Carta Magna. En su manifestación más sencilla, la igualdad consiste en dar igual tratamiento impositivo a los contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias o condiciones.

Principio de generalidad

Sainz sostiene que:

El principio de generalidad significa que en todos los ciudadanos ha de concurrir al levantamiento de las cargas públicas, en la medida que tengan la necesaria capacidad contributiva, puesta de manifiesto en la realización de los hechos imposables tipificados en la ley. (1962:89)

Este principio se basa esencialmente en que la ley es de observancia general, es decir que las leyes tributarias son aplicables a todos los habitantes de la República, con limitaciones, como puede ser la

aplicación del principio de capacidad de pago, que si bien es cierto, todos tienen la obligación constitucional de contribuir al sostenimiento del gasto público con el pago de los tributos, también lo es que se debe contribuir dependiendo de la capacidad de pago que cada contribuyente posea. El principio de generalidad tiene una estrecha relación con el principio de igualdad, de esa cuenta es que ambos se encuentran regulados en el artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que estipula: “en Guatemala, todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos...”. Al indicar “todos” hace valer el principio de generalidad.

Principio de proporcionalidad

La Constitución Política de la República de Guatemala, en el artículo 243, segundo párrafo recoge este principio, al establecer la prohibición de los tributos confiscatorios y prohíbe la doble o múltiple tributación; adicional a lo anterior el artículo 41 de la misma norma constitucional establece la prohibición a la confiscación, sin importar su fuente, así como la imposición de multas confiscatorias y regula que las multas no podrán ser mayores al impuesto omitido, ya que éste debe ser pagado en forma proporcional a la riqueza de cada quien posea.

Este principio tiene relación con el principio de capacidad de pago y puede en determinado momento llamar a confusión con el mismo. El principio de proporcionalidad establece que el deber de contribuir a los gastos del Estado, no debe interferir con el derecho de propiedad, y que por lo tanto los tributos no deben ser confiscatorios de los bienes del contribuyente, cada contribuyente cumplirá con el deber constitucional de pagar tributos, sin que éstos atenten contra su derecho de propiedad, por lo que el sistema tributario debe encontrarse determinado de tal forma que toda la población pague los tributos proporcionalmente de acuerdo a su riqueza.

Principio de irretroactividad

Este principio se encuentra enunciado en el artículo 15 de la Carta Magna que estipula: “la ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo”, norma que se desarrolla en el artículo 66 de Código Tributario, cuando establece que “las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benéficas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten resoluciones o sentencias firmes”.

Basado en lo anteriormente expuesto, el principio de irretroactividad en materia tributaria se refleja principalmente en la aplicación de sanciones e infracciones al contribuyente que haya vulnerado una obligación tributaria, para esto la Administración Tributaria deberá sancionar conforme a la norma vigente; sin embargo, en caso de que la sanción regulada en la norma derogada o anterior sea más benévola para el contribuyente, será atribuible ésta o la más beneficiosa para el infractor. En concreto, en materia tributaria las normas son retroactivas en los casos que sean favorables para el contribuyente.

Principio de prohibición de doble tributación

El derecho tributario se encuentra inspirado también en el principio de la prohibición de la doble tributación, el cual se encuentra establecido en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala:

Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuido a un 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.

En la mayoría de los países no federados la doble tributación es prohibida, tal es el caso de Guatemala que tiene contemplada dicha prohibición en la normativa constitucional. La doble tributación se concreta cuando un mismo sujeto pasivo durante un mismo período fiscal o por un mismo evento, es gravado por haber realizado un mismo

hecho generador. En resumen es la imposición de dos o más impuestos que gravan un mismo acto en un mismo período fiscal realizado por un mismo contribuyente.

Principio de confidencialidad

El artículo 24 de la Constitución Política de la República de Guatemala, hace referencia clara a la aplicación del principio de confidencialidad en materia tributaria, ya que establece que “es punible, revelar el monto de los impuestos pagados...”, por lo cual no es aplicable lo regulado en cuanto a la publicidad de los actos administrativos contenido en el artículo 30 de la misma Carta Magna. El principio de confidencialidad nuevamente lo desarrolla el Código Tributario en el artículo 101 “A”.

La confidencialidad radica, en la reserva absoluta en relación a la información recabada por el auditor o funcionario en la realización de su labor de fiscalización, información que solamente debe ser proporcionada a su superior o a un tribunal. La violación de esta reserva sobre la información, invalidará totalmente la prueba que el funcionario recabe.

Principio de no confiscación

Villegas indica que:

Para que un tributo sea constitucional y funcione como manifestación de soberanía no debe constituir un despojo, para lo cual debe respetar el derecho de propiedad. Desde el momento que las Constituciones de los estados de derecho aseguran la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición, es indudable que la tributación no puede alcanzar tal magnitud que por vía indirecta haga ilusorias esas garantías, de aquí el afianzamiento de la doctrina de que las contribuciones públicas no deben ser confiscatorias. (1984:307)

Conforme al artículo 41 de la Constitución Política de la República de Guatemala, indica al respecto: “...se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido”.

Adicionalmente el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala señala: “...se prohíben los tributos confiscatorios...”.

Puede denotarse que la norma con mayor jerarquía en Guatemala, prohíbe la confiscación tributaria, tanto en la creación y cobro del tributo como en el aspecto sancionatorio del mismo derecho tributario. De esa cuenta es que la Administración Tributaria no tiene la facultad para confiscar recurso alguno, con el fin de compensar u obligar el pago del tributo omitido o una sanción tributaria.

Este principio garantiza al contribuyente que su patrimonio no se verá afectado al imponer al Estado la imposibilidad o improcedencia de poder actuar legalmente contra los bienes o patrimonio de quien se le reclama el pago de impuestos o sanciones. Por lo que la confiscatoriedad en el ámbito tributario significa un perjuicio al contribuyente, adicionalmente a la violación de una garantía constitucional.

Principio de equidad y justicia tributaria

El primer párrafo del artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece que “El sistema tributario debe ser justo y equitativo”. Para el efecto, las leyes tributarias serán estructuradas conforme el principio de capacidad de pago, por lo tanto la base constitucional del principio de equidad y justicia tributaria se encuentra en el artículo antes mencionado.

Con lo expuesto puede advertirse que la equidad no es algo ontológicamente distinto de la justicia, sino una modalidad de la misma; por lo que una ley no puede ser equitativa e injusta al mismo tiempo, porque si es equitativa, es justa, y si es injusta no puede ser equitativa.

Autonomía del derecho tributario

La Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala señala que: “para estimar una rama del derecho como autónoma, ésta debe gozar de tres aspectos de autonomía, como son: autonomía didáctica, autonomía científica y autonomía legislativa”. (2000:37)

Desde el momento que el derecho tributario está obteniendo su propia conceptualización, especialización, principios e instituciones, se esta tornando o concretando cada vez más independiente y autónomo, logrando desde luego sus fines u objetivos. El derecho financiero por la importancia que ha logrado en los últimos tiempos, por su dinámica, evolución y modernismo, se ha independizado de una de las ramas más importantes del derecho, como es el derecho administrativo.

Instituciones propias del derecho tributario

Saldaña argumenta que: “...la exención, la sanción, la naturaleza o relación de la obligación tributaria, el procedimiento de ejecución y otros. Siendo éstas determinadas instituciones consideradas en el derecho tributario a favor de su autonomía...” (2005:20)

Derivado de que las instituciones desarrolladas para otras ramas del derecho, no son aplicables para el derecho tributario, ha sido necesario que el legislador determine instituciones propias para el derecho tributario, adaptándose a la realidad social y económica de los sujetos. Dentro de las instituciones creadas para el derecho tributario, se citan algunas: los sujetos activos y pasivos, la exención tributaria, la cuenta corriente tributaria, entre otras.

El tributo

Definición

Conforme a Cabanellas, Tributo es “Impuesto, contribución u otra obligación fiscal”. (1980:545)

Moro indica que tributo es:

Un ingreso de un poder público, en el sentido de originarse por el puro imperio o aplicación de la ley, a diferencia de lo que ocurre con los ingresos de derecho privado, que nacen de un negocio jurídico privado, como una venta o un arrendamiento. (1999:979)

El tributo representa una auténtica institución, es decir, un conjunto de normas que regulan una pluralidad de relaciones jurídicas, derechos, obligaciones, potestades, deberes y sujeciones en torno a lo que se ha llamado la relación jurídica tributaria, existente entre los ciudadanos y la

hacienda pública, en virtud de la cual ésta hace efectivo su derecho al cobro de las cargas y obligaciones.

Clases de tributos

Spisso señala que: “...que como clasificación de los tributos existe la predominante y usual denominada tripartita, que distingue entre impuestos, tasas y contribuciones especiales...”. (2000:43)

Por lo tanto la clasificación aceptada por la doctrina y el derecho positivo, los tributos se dividen en: tasas, contribuciones especiales e impuestos.

Tasas

Tasa es la prestación pecuniaria debida a un ente público, en virtud de una norma legal y en la medida en que ésta se establezca, por la realización de una actividad del propio ente que afecta de modo particular al obligado. (Moro. 1999:979)

Precio público o tasa es aquel ingreso obtenido por la prestación de un servicio público de consumo divisible, que reporta, aunque de modo secundario, un beneficio general a la colectividad, y cuya cuantía es igual al coste del servicio.

Conforme a la clasificación tripartita de los tributos, la tasa, es una categoría tributaria también derivada del poder imperativo del Estado con estructura jurídica análoga a la del impuesto y del cual se diferencia únicamente por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado.

Caracteres de la tasa

La Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala refiere que: “...las tasas tienen como carácter; el servicio lo debe prestar el Estado, el cobro debe estar fundamentado en ley y la prestación debe guardar proporción con el costo de los servicios...” (2000:115)

Por lo que el carácter de la tasa tributaria puede resumirse como:

- ✓ **Carácter Subjetivo:** la tasa constituye una prestación debida por desarrollo de una actividad del ente público que afecta particularmente el obligado, no solo podrá comprobarse en aquellos servicios que se consideran divisibles.
- ✓ **Carácter Jurídico:** toda tasa debe ser legítima, o sea revestida del principio de legalidad.

- ✓ **Carácter Objetivo:** que es una contraprestación compensatoria, referida al pago de dinero que hace el contribuyente, lo que jurídicamente puede señalarse como la inmediata de lo que legitima y tipifica la tasa.

Contribución especial

Giuliani define las contribuciones especiales como: “la prestación obligatoria debida a razones de beneficios individuales o de grupos sociales, derivadas de la realización de obras públicas o de especiales actividades del estado”. (1982:267)

El artículo 13 del Código Tributario establece: “contribución especial es el tributo que tiene como determinante el hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales”.

Son aquellos ingresos públicos obtenidos por la realización de una obra o prestación de un servicio que van dirigidos a obtener un beneficio general para toda la colectividad, reporta de forma secundaria ventajas especiales a particulares propietarios de determinados inmuebles.

Impuestos

Una definición clara y precisa, es la que señala Villegas: “impuesto es el tributo exigido por el estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado”. (1984:78)

El Código Tributario en el artículo 11 estipula “Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal no relacionada concretamente con el contribuyente”.

En general concurre a la consecución de los fines políticos, económicos y sociales del Estado y obtener los medios necesarios para posibilitar su actividad. Derivado del análisis se concluye que, impuesto es un recurso percibido por el estado, en forma coactiva, de personas o entes que obtienen beneficios generales o particulares del Estado, al cual están sometidos por razones políticas, económicas o sociales, sin percibir estos contribuyentes contraprestación inmediata alguna, tratándose de un ingreso destinado a satisfacer las necesidades y gastos públicos.

Características fundamentales del impuesto

“El impuesto es la prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en los casos, en la medida y según los modos establecidos en la ley, con el fin de conseguir un ingreso”. (Bielsa. 1952:267)

En virtud de lo anterior las características fundamentales del impuesto son:

- ✓ Es una prestación de valor pecuniario. Está vinculada con dinero o forma de pago.
- ✓ Es obligatorio. Es decir que el Estado lo exige en virtud de una contraprestación.
- ✓ Su exigibilidad responde coactivamente al imperio de la ley; o lo que es lo mismo el contribuyente lo paga a sabiendas que su cobro puede ser forzado.
- ✓ El gravamen debe respetar la capacidad contributiva de las personas (contribuyentes) que es la causa más justa de la tributación.
- ✓ Su destino es el de satisfacer necesidades públicas y gastos públicos.

Clasificación de los impuestos

En general la clasificación de los impuestos tradicionalmente está basada en dos grandes grupos:

- ✓ Impuestos Directos: son aquellos que el sujeto pasivo no puede trasladar a otra persona, es decir que tiene como finalidad el pago del impuesto de una forma directa suprimiendo a todo intermediario. Ejemplo el impuesto sobre la renta.
- ✓ Impuestos Indirectos: son los que el sujeto pasivo lo traslada a un tercero, quien es el que verdaderamente lo paga, es decir que tiene como finalidad; trasladar la responsabilidad del pago a un tercero. Ejemplo el impuesto al valor agregado.

Flores señala esta clasificación y la analiza de la forma siguiente: “existen dos criterios principales que distinguen a los impuestos directos de los indirectos. Estos criterios son el administrativo y el llamado repercusión”. (1995:233)

Características del tributo

Al referirse a las características de tributo menciona lo siguiente: “son de carácter público. Son una prestación en dinero. Contenida en la ley. Relación personal, de derecho y obligatoria. Finalidad de obtención de recursos para satisfacer las necesidades del Estado”. (Saldaña. 2005:32)

Prestaciones comúnmente en dinero

Saldaña señala que: “... el tributo resulta ser una prestación a cargo del contribuyente a favor del Estado, y dicha prestación se presenta de manera primordial en dinero...” (2005:32). Se sostiene que el tributo debe ser siempre o primordialmente dinerario y descartan los en especie, otros no comparten esta postura e indican que si bien lo normal es que la prestación sea dineraria, el hecho de que ella sea *in natura* no altera la estructura jurídica básica del tributo.

Si bien es una característica de la economía monetaria que las prestaciones sean en dinero, en otras naciones no es forzoso que así suceda. Así por ejemplo, en México y Brasil, sus Códigos Tributarios admiten que la prestación tributaria sea en especie.

Exigidas en ejercicio del poder de imperio

Elemento especial del tributo es la coacción, o sea, la facultad de compeler el pago de la prestación requerida y que el estado ejerce en virtud de su poder de imperio (potestad tributaria).

La coacción se manifiesta especialmente en la prescindencia de la voluntad del obligado en cuanto a la creación del tributo que le será exigible.

Sobre la base de la capacidad contributiva

Los tributos deben ser exigidos tomando como base la capacidad contributiva. Este basamento tiene un doble significado:

- ✓ Que quien no tenga determinado nivel de capacidad contributiva no debe contribuir. El tributo debe ser exigido sólo a quienes tienen disponibilidad de medios económicos para efectuar el pago, esto conduce a la excepción del mínimo de existencia porque quien forzosamente destina sus ingresos a sus más elementales necesidades, no expresa titularidad de riqueza.
- ✓ Que el sistema de tributación debe estructurarse, en forma tal que los que manifiestan mayor capacidad contributiva tengan una participación más alta en las entradas tributarias del Estado.

En virtud de una ley

Villegas expone: “no hay tributo sin ley previa que lo establezca, lo cual significa un límite formal de la coacción, así como la capacidad contributiva es un límite sustancial de razonabilidad y justicia”.
(1984:78)

Lo anterior significa que la obligación de tributar nace con la determinación de una ley que lo regule y establezca todas sus aplicación, determinación, pago y extinción. El hecho de estar contenido el tributo en ley, significa someterlo al principio de legalidad enunciado en el aforismo latino: *nullum tributum sine lege* (es nulo el tributo si no hay ley). A su vez, como todas las leyes que establecen obligaciones, la norma tributaria es una regla hipotética cuyo mandato se concreta cuando ocurre la circunstancia fáctica condicionante prevista en ella como presupuesto de la obligación.

Para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines

El objetivo del tributo es fiscal, es decir, que su cobro tiene su razón de ser en la necesidad que el Estado tiene que obtener ingresos para cubrir los gastos que le demanda la satisfacción de las necesidades públicas.

El Estado puede intervenir activamente en la economía nacional orientándola en virtud de medidas tributarias, y es lógico que así lo haga de ello se generan beneficios a la comunidad.

La capacidad de pago

Antecedentes constitucionales

Spisso al referirse al concepto y aplicación constitucional en Colombia del principio de capacidad contributiva indicó:

La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, aprobada en Bogota, 1948 y que tuvo jerarquía constitucional, expresa que toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos. En un Estado democrático, como que los llamados a contribuir son aquellos que tengan capacidad económica para soportar la carga, y en forma proporcional y progresiva a dicha capacidad. (2000:353)

El principio de capacidad de pago, apareció consagrado en muchas legislaciones constitucionales del Siglo XIX y en el transcurso del siglo actual continúa existiendo dentro de las constituciones de los diversos Estados, figurando éste en forma más técnica y científica. Las formas empleadas eran diversas, pero ajustadas todas ellas a la doctrina de la época. Así por ejemplo, se hablaba de que los impuestos debían de satisfacer con arreglo a los medios, a los bienes o a la riqueza de los ciudadanos.

En las normas constitucionales posteriores a 1945 se formula explícitamente el principio de capacidad de pago, tal como ocurre por ejemplo en la Constitución italiana y en el Fuero Juzgo de los españoles.

Pero, el nuevo constitucionalismo se caracteriza, además, en esta materia por el afán de alcanzar un mayor rigor de conceptos.

El principio de capacidad de pago o capacidad contributiva, es sinónimo del principio de igualdad, puede decirse que, este principio deriva de todo régimen o gobierno democrático, ya que el mismo refiere que todo ciudadano tenga un trato adecuado dentro del ámbito tributario, busca la justicia igualitaria desde el punto de vista económico, tratando de ubicar a cada individuo dentro de la esfera de justicia económica que demandan sus capacidades o condiciones personales de poder contribuir al gasto público.

El principio de capacidad de pago, surge como una reacción al régimen establecido antes de la Revolución Francesa, cuando se terminaron los privilegios de la nobleza y el clero, quienes en un contrasentido, estaban exentos del pago de impuestos, siendo éstos la clase más privilegiada y económicamente poderosa de Francia, y por ende, constituían la capa social más capacitada para rendir tributo al fisco.

Hoy en día, la idea moderna de la tributación, se orienta hacia la igualdad de los ciudadanos ante la ley, y como consecuencia de ello se deriva la justicia tributaria, lo que se llama principio de igualdad, afirmando que a iguales capacidades contributivas, iguales obligaciones

tributarias. Históricamente, dentro del régimen constitucional guatemalteco, este principio alcanzó su último grado de expresión en la Constitución de 1985, ya que en ella se desarrolla con mayor tecnicismo, precisión y bases científicas, no habiendo resaltado en las constituciones que le antecedieron. (Constituciones de 1945, 1956 y 1965)

Es notorio que por historia el tema de capacidad de pago en la relación jurídica tributaria, ha sido un dilema, principalmente porque la clase privilegiada o pudiente eran quienes menos tributaban. Siendo esta la premisa para incorporar dentro de las normas constitucionales y darle una investidura de principio o garantía constitucional.

Para Giuliani, la capacidad jurídica tributaria: “es la aptitud jurídica para ser la parte pasiva de relación jurídico tributaria sustancial con prescindencia de la cantidad de riqueza que se posee”. (1982:63)

Al hablar de capacidad jurídica no se hace referencia al aspecto económico sino a la capacidad de una persona para ser titular de derechos y obligaciones tributarios.

La capacidad contributiva, conocida también como capacidad de pago, es la aptitud económica de pago público con prescindencia de la aptitud de ser jurídicamente el integrante pasivo de la relación jurídica tributaria, o sea, que la capacidad de pago es la capacidad económica que tiene todo contribuyente para pagar impuestos. (Giuliani. 1982:63)

Para ilustrar el caso es necesario poner un ejemplo: una persona de escasos recursos puede tener capacidad jurídica tributaria (obligación legal), pero no capacidad contributiva (recursos económicos), es importante denotar que la capacidad jurídica tributaria no es acompañada de capacidad contributiva.

En la actual fase evolutiva de las fianzas del Estado, los recursos públicos se caracterizan por ser predominantemente de naturaleza tributaria y estar regidos por el principio de capacidad contributiva o capacidad de pago. Sin embargo, no puede negarse que aún por expresa determinación del derecho positivo, tal postulado ha sido consagrado en los Estados modernos y representa la versión en materia tributaria, del principio general de la igualdad.

La filosofía científica del principio de capacidad de pago se explica reconociendo que el Estado para cumplir con sus fines y satisfacer sus gastos necesita gravar a la población con impuestos para la obtención de recursos, pero ese gravamen no debe de hacerse de acuerdo con la cuantía en que cada uno se beneficiaría del gasto público, sino con arreglo a la capacidad que el individuo tenga para pagar impuestos, o sea, su capacidad de pago. En el pasado como en la actualidad el legislador ha tropezado con el problema de la medición de la capacidad

de pago, lo que es igual a buscar la medida más clara de la capacidad de pagar impuestos por parte de los contribuyentes.

Si el factor o medida generalmente utilizada por la gran mayoría de gobiernos ha sido la renta, base sobre la cual una vez deducida una cantidad en concepto de subsistencia se procede a realizar la medición respectiva, esta deducción varía según el tamaño de la familia y otras circunstancias. Cuando mayor sea la renta monetaria de una persona, más capaz será de pagar impuestos. Es claro que en una definición racional de renta habría que incluir las ganancias de capital. Las donaciones y herencias recibidas son otros elementos que aumentan la renta, pero a menudo las autoridades no les conceden esta consideración.

Allan, puntualiza que:

La capacidad de una persona para pagar impuestos no es precisamente una función del propio flujo corriente de renta o del stock actual de activos, como fondos públicos, cuentas bancarias o propiedades inmuebles. Tan importantes como estos pueden ser los créditos. La capacidad corriente de pagar impuestos, viene vitalmente afectada por la esperada capacidad de factura de obtener renta. (1974:146)

La justificación del principio de la capacidad de pago, consiste en que el pago de impuestos supone para el individuo una pérdida de utilidad, es decir, un sacrificio que representa el pago de una unidad tributaria. Un sistema justo de tributación basado en el principio de la capacidad de pago, se define como aquel en el cual los sacrificios de utilidad para

todos y cada uno de los contribuyentes son iguales. La equidad vertical se representa si todos los contribuyentes soportan una igual carga fiscal subjetiva. Esto no implica que todos los contribuyentes paguen la misma cantidad de dinero en impuestos.

Definición

Allan señala que capacidad de pago en sentido elemental significa: “la posesión de recurso que pueden entregarse al Estado para que éste pueda cumplir con sus fines”. (1974:145)

Villegas sostiene que la capacidad de pago o capacidad contributiva, en sentido estricto, puede definirse como: “la capacidad económica con que cuenta cada individuo (contribuyente) para poder constituirse en sujeto pasivo de la regulación jurídica tributaria”. (1984:66)

En otro orden de ideas, se puede señalar que capacidad de pago en materia tributaria representa la disponibilidad económica con que cuenta todo individuo de la sociedad, que se encuentra inmerso dentro de la ley tributaria para poder constituirse en la medida de sus posibilidades económicas, en sujeto pasivo de derecho tributario. Asimismo puede considerarse que, la capacidad de pago dentro de un régimen tributario justo y equitativo, genera que el contribuyente que posea mayor riqueza,

deberá contribuir en mayor proporción al gasto público, y aquel que posea menor riqueza, deberá contribuir en menor proporción.

Elementos o características

García indica sobre los elementos de la capacidad de pago:

En la capacidad contributiva es necesario valorar, en un primer aspecto, la aptitud contributiva del sujeto de acuerdo a su riqueza neta (aspecto objetivo); y posteriormente, individualizar su carga tributaria respecto a las circunstancias personales y familiares en que se encuentre (aspecto subjetivo). (2002:6)

García manifiesta respecto al elemento del mínimo exento: “representa así, la consecuencia lógica del principio de capacidad contributiva”.

(2002:9)

Conforme a lo expuesto por García en las citas anteriores, la capacidad de pago o la capacidad contributiva tienen como elementos los siguientes:

- Elemento del ámbito objetivo. Es la riqueza misma que el Estado identifica en un particular o contribuyente, calificándolo como un sujeto que puede cumplir con sus obligaciones contributivas.
- Elemento del ámbito subjetivo. Es la situación individual y familiar del particular o del contribuyente, sobre esta valoración el Estado determina su carga tributaria.

- Elemento del mínimo exento familiar y personal. Es la que separa al sujeto no contribuyente quien a su vez es considerado como el mínimo exento, del sujeto que es plenamente apto al pago de obligaciones tributarias.

Estos elementos ayudan a formar un mejor concepto de la capacidad contributiva. Los elementos del ámbito objetivo y subjetivo de la capacidad de pago se refieren principalmente al apoyo doctrinario que se hace para su comprensión los cuales no precisamente son enunciados dentro de los cuerpos legales.

Violación al principio de capacidad de pago

Pluralidades

La capacidad de pago es la disponibilidad económica que tienen los contribuyentes para cumplir con sus obligaciones tributarias, la filosofía de este principio es que debe pagar más impuestos quienes tienen más recursos económicos, es decir que quien no tiene capacidad de pago no debería estar sujeto a tributo alguno.

Posteriormente se observará con más propiedad todo lo relativo a la determinación del impuesto de circulación de vehículos, pero en síntesis es el mecanismo legal tributario que la ley establece para determinar el impuesto a pagar, es decir que la ley debe dar los parámetros para determinar la base imponible y el tipo impositivo.

En síntesis cuando se refiere a la capacidad de pago en la determinación del impuesto sobre circulación de vehículos, es establecer que para la determinación y pago del impuesto sobre circulación de vehículos, se ha analizado u observado la capacidad económica de los contribuyentes a los que esta afecto.

Cumplimiento del contribuyente

Los contribuyentes están obligados a cumplir con este impuesto, el cual vence el 31 de julio de cada año, de conformidad con el artículo número 29 de la Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos:

El pago del Impuesto sobre Circulación de Vehículos se efectuará en las siguientes fechas:

1. Para los vehículos en circulación, durante el período comprendido del uno de enero al treinta y uno de julio de cada año, inclusive; el pago se hará en las cajas de la entidad encargada de la administración tributaria y sus dependencias, en el Banco de Guatemala, así como en los bancos del sistema, previa verificación de estar solvente de infracciones de tránsito, mediante los procedimientos que establezca la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.....

Lo que significa que los contribuyentes tienen del 1 de enero al 31 de julio de cada año para efectuar el pago de este impuesto. De lo contrario recaerían en una multa equivalente al 100% del impuesto omitido más los intereses respectivos, pero si el contribuyente paga multa de forma voluntaria (sin requerimiento de la Administración Tributaria) tendrá derecho a una rebaja del 75% de las multas computadas. Esto de conformidad con el artículo 31 de la citada ley.

Es oportuno indicar que independientemente a los requerimientos que hace la Administración Tributaria sobre el cumplimiento de este impuesto y presentación del distintivo que acredita el haber cumplido con la obligación tributaria (calcomanía), existen instituciones que también lo exigen (Policías Municipales de Tránsito y Policía Nacional Civil) y que al descubrir dicha omisión, imponen una multa por no tener dicho distintivo y en ocasiones el valor de dicha multa es superior al Impuesto omitido.

Violación constitucional

En la práctica se dan actos que pretenden el cumplimiento de una obligación tributaria y que violan disposiciones constitucionales. En el tema específico del Impuesto sobre Circulación de Vehículos, podemos citar los siguientes:

1. El artículo 41 de la Constitución Política de la República de Guatemala subraya.

Protección al derecho de propiedad. Por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna. Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.

Por lo que las multas jamás pueden ser superiores a valor del impuesto omitido. Bajo esta premisa y la labor que desempeñan las instituciones del Estado en mención (Policías Municipales de Tránsito y Policía Nacional Civil), quienes imponen multas de quinientos quetzales por no haber cubierto el impuesto respectivo, ello sin perjuicio que dichas facultades son única y exclusivamente de la Administración Tributaria. Citando para este efecto lo indicado en

El Código Tributario expresa en el artículo 19

Son funciones de la administración tributaria: planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos.

2. La Constitución Política de la República de Guatemala en el artículo 239 regula:

Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- a) El hecho generador de la relación tributaria;
- b) Las exenciones;

- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d) La base imponible y el tipo impositivo;
- e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- f) Las infracciones y sanciones tributarias.

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

Determinación de la base imponible (tabla de valores imponibles) sobre la cual recae el tipo impositivo (el porcentaje del impuesto). La Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos en el artículo 10, determina con claridad los tipos impositivos, más deja a discreción de la Administración Tributaria la determinación de la base imponible, siendo ésta una facultad exclusiva del Congreso de la República según al artículo anteriormente citado.

Es notorio que lo estipulado en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, referente a la determinación de la tabla de valores imponibles la cual funciona como base imponible del impuesto, ya que sobre ésta recae el tipo impositivo, contradice lo indicado en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en virtud que el artículo constitucional en mención ordena que corresponde con exclusividad al Congreso de la República la determinación de la base

imponible de los impuestos, sin embargo la tabla de valores imponibles, la cual, es base del impuesto sobre circulación de vehículos no es determinada, elaborada y aprobada por el Congreso de la República sino por la Administración Tributaria, constituyéndose una violación a la Constitución. Quedando expuesta a una acción de inconstitucionalidad en virtud del conflicto que el artículo 10 de la ley citada tiene frente a una norma suprema.

La contradicción ente el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala y el artículo 10 de Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, deviene principalmente en la elaboración y aprobación de la tabla de valores imponibles (base sobre la cual recae el tipo impositivo) que es realizada por la Administración Tributaria, cuando el artículo constitucional mencionado anteriormente indica que: “...es facultad exclusiva del Congreso de la República determinar las bases de recaudación especialmente la base imponible y el tipo impositivo, entre otras...”. Esta normativa que tergiversa o contradice una ley superior debe considerarse nula según el mismo artículo 239 último párrafo de la Constitución Política de la República de Guatemala.

3. El principio de capacidad de pago en la Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos es evidente su inobservancia, ya que este principio no puede darse por satisfecho en las reformas realizadas a través de la ley de actualización tributaria, pues es evidente que dicho impuesto incrementó prácticamente en un 100% el tipo impositivo, lo cual es un aumento desmedido, sin tomar en cuenta la capacidad de pago de los que tributan, de conformidad con lo establecido en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Adicionalmente no puede considerarse que el principio de capacidad de pago ha sido legalmente satisfecho con la simple determinación de una tabla de valores imponibles la cual es utilizada como base imponible del impuesto, en virtud que las marcas de vehículos con precios de lista mayores, pagarían más impuestos que otras marcas consideradas comerciales.

Cuadro comparativo sobre el impuesto de circulación de vehículos según marcas para el año 2014 y aumento del tipo impositivo según reformas del Decreto 10-2012.

MARCAS Y ESPECIFICACIONES	MODELO	VALORES IMPONIBLES SEGÚN TABLA	DETERMINACIÓN DEL ISCV DESPUÉS DE LAS REFORMAS 10-2012		DETERMINACIÓN DEL ISCV ANTES DE LAS REFORMAS 10-2012	
			TIPO IMPOSITIVO SEGÚN LISCV	ISCV AÑO 2014	TIPO IMPOSITIVO SEGÚN LISCV	ISCV AÑO 2014
Sedan Marca Honda, Civic LX	2012	195,000.00	1.80%	3,510.00	0.90%	1,755.00
Sedan Marca Toyota, Echo	2012	90,670.00	1.80%	1,632.06	0.90%	816.03
Sedan Marca Mercedes-Benz	2012	283,858.00	1.80%	5,109.44	0.90%	2,554.72
*** El impuestos sobre circulación de vehículos en ningún caso podrá ser menor a Q.220.00, para vehículos ***						
ISCV = IMPUESTO SOBRE CIRCULACIÓN DE VEHÍCULOS TERRESTRES, MARÍTIMOS Y AÉREOS						
LISCV = LEY DEL IMPUESTO SOBRE CIRCULACIÓN DE VEHÍCULOS TERRESTRES, MARÍTIMOS Y AÉREOS						

El cuadro anterior evidencia que el contribuyente paga más impuesto sobre circulación de vehículos según la marca del vehículo, sin analizarse o determinarse su capacidad de pago. De igual forma se refleja el aumento del 100% en el tipo impositivo producto de la reforma a la Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos a través del Decreto 10-2012.

En virtud de lo indicado anteriormente, puede determinarse concretamente que el principio constitucional de capacidad de pago ha sido violentado; en el aumento desmedido que sufrió con la reforma 10-2012, y con la determinación del impuesto conforme las marcas de los vehículos.

Lo anterior no garantiza que los contribuyentes más pudientes paguen más, con el simple hecho de regular la base imponible del impuesto, porque bien podría suceder que un contribuyente de nivel medio obtenga

un vehículo marca Jaguar por un medio distinto de adquisición directa (es decir que se lo gane de alguna rifa, se lo obsequien, etc.), sin embargo por tener un vehículo de esta marca no significa que tiene la capacidad de pago para cumplir con los impuestos a que este sujeto. Bien puede suceder que también un contribuyente pudiente adquiera un vehículo de una marca comercial, el cual está sujeta a un impuesto más bajo.

Por todos los aspectos mencionados, pero ante todo por la violación al principio de capacidad de pago, el cual no es observado para la creación, modificación o reformas a las leyes fiscales, en la que la filosofía es que pague más tributos o impuestos quien más recursos económicos genere (capacidad económica para tributar). Por lo que es indudable, que la forma para determinar la base imponible del impuesto sobre circulación de vehículos a través de la tabla de valores imponibles, es una determinación poco técnica y desventajosa para quien menos recursos tienen para satisfacer este impuesto.

Es oportuno indicar que la Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos y en especial en el artículo 10, en el que se determina la base imponible (tabla de valores imponibles) y el tipo impositivo, no estipula ningún mecanismo que garantice el cumplimiento del principio constitucional de capacidad de pago. Se

entiende que el impuesto lo pagan todos los contribuyentes tengan o no utilidades en el periodo impositivo, ya que se determina en base a una tabla de valores imponibles que como se indicaba anteriormente, se paga conforme a la marca del vehículo. Con esto el Estado provoca que los contribuyentes que obtienen pérdidas, éstas sean más representativas o que se endeude para cumplir con una obligación tributaria que el Estado les impone, evidenciándose que el Estado lo único que persigue es obtener recursos para satisfacer sus fines sin importar violar garantías o principios constitucionales.

Lo anterior sin perjuicio a otras violaciones constitucionales que son importante mencionar, tales como:

1. La determinación de las bases imponibles, la cual es una facultad exclusiva del Congreso de la República según el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, la cual riñe con el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, en la cual se indica que la Administración Tributaria elabora la tabla de valores imponibles.
2. De igual forma, en la práctica la Administración Tributaria pide apoyo a otras instituciones para sancionar a automovilistas que no hayan pagado el impuesto sobre circulación de vehículos, quienes al

detectarlo, le imponen una sanción económica por manejar sin haber pagado el impuesto equivalente a quinientos quetzales, siendo esta sanción en algunos casos mucho mayor al valor del impuesto omitido, contradiciendo el artículo 41 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Por esta razón es necesario buscar los mecanismos que ayuden a cumplir con el principio de capacidad de pago, siendo un criterio idóneo para pagar el impuesto sobre circulación de vehículos, según las utilidades o ingresos de los contribuyentes, después de deducir otros impuestos y reservas según sea el caso.

Determinación del impuesto sobre circulación de vehículos

El impuesto sobre circulación de vehículos en la República de Guatemala, es establecido sobre la circulación que se presume hace un vehículo terrestre, marítimo y aéreo, el pago que los contribuyentes hagan al respecto, autoriza a éste para que pueda desplazarse en el territorio nacional, en las aguas y espacio aéreo por el período fiscal anual en que realice el pago. Es decir que este impuesto se paga de forma anual, por ejemplo el impuesto sobre circulación de vehículos del año 2014 tuvo que pagarse a más tardar el 31 de julio de ese año, y con esto está autorizado para circular por el período del 01 de enero al 31 de

diciembre de 2014.

La Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, en el artículo 1 indica: “se establece un impuesto anual sobre 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”.

Antecedentes generales

El Impuesto sobre circulación de vehículos nació con el Decreto Número 70-94 emitido por el Congreso de la República de Guatemala, de fecha 23 de diciembre de 1994 y que entró en vigencia el 01 de enero de 1995.

La finalidad del impuesto de circulación de vehículos, es regular lo concerniente al registro fiscal de vehículos, la documentación, placas de circulación y demás distintivos que garantice 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 cuando sea necesario.

A su inicio este impuesto se determinaba a través de una tabla de valores imponibles que elaboraba el Ministerio de Finanzas Públicas, tomando en cuenta el valor del vehículos y salvado los efectos de la depreciación legalmente establecida. Siendo esto producto de una investigación que ejecutaba el Ministerio en mención año a año, y que en la actualidad es elaborada y aprobada por la Administración Tributaria. Esto según lo que determinaba la ley previa a las reformas que sufrió con la Ley de Actualización Tributaria (Decreto No. 10-2012), en el artículo 10, indicaba el tipo impositivo aplicable hasta el año 2012:

La base imponible aplicable para los vehículos de la Serie Particular se establece sobre el valor de los mismos, en la siguiente forma:

	MODELO DEL VEHÍCULO	TIPO IMPOSITIVO
1	Hasta un año (modelo del año)	1.00%
2	De un año un día a dos años	0.90%
3	De dos años un día a tres años	0.80%
4	De tres años un día a cuatro años	0.70%
5	De cuatro años un día a cinco años	0.60%
6	De cinco años un día a seis años	0.50%
7	De seis años un día a siete años	0.40%
8	De siete años un día a ocho años	0.30%
9	De ocho años un día a nueve años	0.20%
10	De nueve años un día y más años	0.10%

El valor del vehículo, salvando los efectos de su depreciación legal, para el sólo efecto de la aplicación del impuesto sobre circulación, se determinará en tablas de valores imponibles, elaboradas anualmente por el Ministerio de Finanzas Públicas, con base en investigación de los precios que se efectuará conjuntamente con los importadores, distribuidores y fabricantes, la tabla de valores imponibles se aprobará por Acuerdo Gubernativo y se publicará en el Diario Oficial a más tardar, el 30 de noviembre de cada año y regirán para el año inmediato siguiente.

La determinación del impuesto actual, fue producto de las últimas reformas a la ley en referencia a través del Decreto Número 10-2012 (Ley de Actualización Tributaria) y que entró en vigencia a partir del 01 de enero de 2013.

Determinación del impuesto

Para determinar el Impuesto sobre circulación de vehículos se utiliza como procedimiento el siguiente:

1. Elaboración de tabla de valores imponibles: la Administración Tributaria elabora anualmente un reporte por marcas, líneas, especificaciones y valores comerciales de los vehículos, denominada Tabla de valores imponible, la cual sirve de base imponible y sobre la cual recae el tipo impositivo de este impuesto.
2. Aprobación y publicación de tabla de valores imponibles: posteriormente a través de un Acuerdo del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria es aprobada, y

finalmente es publicada en el Diario Oficial antes del 30 de noviembre de cada año, el cual será aplicable para el año siguiente.

3. Aplicación de la tabla de valores imponibles: esta tabla servirá de base (base imponible) para la aplicación del porcentaje que corresponda de impuesto (tipo impositivo) según lo regulado por la ley en el artículo 10.

En el proceso de elaboración de la Tabla de Valores Imponibles, la Superintendencia de Administración Tributaria solicita a los importadores de vehículos según las marcas, que remitan los precios de lista de cada línea según especificaciones (motor, modelo, etc.). Los cuales la Administración Tributaria analiza y sirven de base para la elaboración de la Tabla de Valores Imponibles que será aplicable para el año siguiente.

La Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, en el artículo 10 estipula lo relativo al tipo impositivo:

La base imponible aplicable para los vehículos de la Serie Particular se establece sobre el valor de los mismos.

Para la determinación del impuesto se aplicarán sobre la base imponible los siguientes tipos impositivos:

ORD.	MODELO DEL VEHÍCULO	TIPO IMPOSITIVO
1	Del año en curso o del año siguiente	2.00%
2	De un año un día a dos años	1.80%
3	De dos años un día a tres años	1.60%
4	De tres años un día a cuatro años	1.40%
5	De cuatro años un día a cinco años	1.20%
6	De cinco años un día a seis años	1.00%
7	De seis años un día a siete años	0.80%
8	De siete años un día a ocho años	0.60%
9	De ocho años un día a nueve años	0.40%
10	De nueve años un día y más años	0.20%

El valor del vehículo, para efecto de la aplicación del Impuesto Sobre Circulación, se determina en tablas de valores imponibles, elaboradas anualmente por la Administración Tributaria y aprobadas por Acuerdo del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, la cual será publicada en el diario oficial y en la página de internet de la Administración Tributaria a más tardar el treinta de noviembre de cada año y regirán para el año inmediato siguiente.

Así mismo en el artículo 11 de la misma ley indica cómo debe determinarse el impuesto: “el monto del impuesto será el resultado de aplicar a la base imponible establecida para este impuesto, el tipo impositivo correspondiente fijado en el artículo anterior. El impuesto en ningún caso será menor a doscientos veinte quetzales....”.

Es importante denotar que para la determinación del impuesto, es aplicable los tipos impositivos que determina la ley, pero sobre una base imponible (tabla de valores imponibles) que queda a discreción de la Administración Tributaria su determinación o elaboración y aprobación de la misma. Por lo que es evidente que no existe imparcialidad para determinar la base imponible de este impuesto.

Bajo ningún punto de vista, el procedimiento para determinar el impuesto de circulación de vehículos es el idóneo, en virtud de que carece de una metodología que garantice el análisis de la capacidad de pago de los que tributan. La elaboración y aprobación de una tabla de valores imponible sobre la cual debe aplicarse el tipo impositivo, no demuestra que el Estado cumpla con el principio de capacidad contributiva y máxime cuando los tipos impositivos son aumentados, tal como sucedió en la última reforma a la Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, reformado por el Decreto número 10-2012, en donde es evidente que aumentaron en un 100%.

El procedimiento para establecer el impuesto no es justo, ya que con solo el hecho de poseer un vehículo de una marca determinada no significa que el propietario pueda tener la capacidad económica para cumplir con la obligación tributaria que el Estado le impone. Con esta regulación el

Estado presume que un contribuyente tiene la capacidad económica para tributar más según la marca de vehículo que pueda poseer, recayendo en error, ya que la capacidad de pago o contributiva no debe presumirse. La Constitución Política de la República de Guatemala determina que debe estructurarse conforme al principio de capacidad de pago, es decir buscar mecanismos para que paguen más impuestos quien más recursos económicos pueda generar.

La forma correcta para determinar el impuesto sobre circulación de vehículos, es creando tipos impositivos para cada uno de los regímenes existentes y que pueda recaer sobre:

1. Las utilidades que pueda generar una persona individual o jurídica después de rebajar el impuesto gravado tal como el impuesto sobre la renta y reserva legal. Esto en el caso del régimen sobre utilidades según la ley del impuesto sobre la renta.
2. Los ingresos que pueda generar una persona individual o jurídica después de rebajar el impuesto gravado tal como el impuesto sobre la renta y reserva legal. Esto en el caso del régimen opcional simplificado sobre ingresos y rentas del trabajo, según la ley del impuesto sobre la renta.

3. Los ingresos que pueda obtener el pequeño contribuyente con un tipo impositivo especial o considerarlo como exento o no gravado del impuesto sobre circulación de vehículos.

De esta forma puede decirse que el principio de capacidad de pago, está aplicándose conforme a su filosofía, es decir que pague más impuestos quien más recursos pueda obtener.

Se comprueba la violación a éste principio en la reforma realizada al artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, en la que se incrementa el tipo impositivo sin estructurarse una adecuada aplicación del principio de capacidad de contributiva en la determinación y pago del impuesto sobre circulación de vehículos, la que tendría que estar estipulada dentro de la misma ley, orientada a que aquellas personas individuales o jurídicas que obtienen más utilidades puedan tributar más, así como también lo inverso a este aspecto, es decir que quien genere perdidas no tribute más ya que es evidente la imposibilidad económica para cumplir con más cargas u obligaciones tributarias. Es así como se tendría por observado el principio de capacidad de pago, y no como se tiene en la actualidad, que paga más impuesto sobre circulación de vehículo según la marca, sin importar su capacidad económica para tributar, recurriendo a préstamos para cumplir con una obligación tributaria que el Estado le impone.

Bajo este análisis el principio de capacidad de pago es una falacia, que el mismo Estado no respecta y que los contribuyentes no hacen valer, a efecto de proclamar un verdadero estado de derecho en el que se exija el cumplimiento de las garantías y principios constitucionales, a manera de evitar que los contribuyentes sean saqueados por el mismo Estado

Adicionalmente queda demostrado que con la tabla de valores imponibles, el Estado está imponiendo el impuesto sobre circulación de vehículos conforme a las marcas, es decir que paga más impuesto quien mejor marca de vehículo posea sin importar su capacidad económica o si ha generado perdidas o utilidades en el periodo de imposición, evidenciándose con esto la violación al principio de capacidad de pago.

Conclusiones

El principio de capacidad de pago no se cumple en Guatemala, ya que la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Circulación de Vehículos, se obtiene de una tabla de valores imponibles que la misma Administración Tributaria propone.

El mecanismo para determinar el Impuesto sobre circulación de vehículos no es el idóneo, en virtud que esta basado en la marcas de los vehículos, es decir que paga más impuestos quien mejor marca de vehículo tenga o que éste sea de marca reconocida. Sin observarse la capacidad de pago del propietario o contribuyente.

La capacidad de pago es un principio tributario y constitucional, por medio del cual el Impuesto sobre Circulación de Vehículos debería ser regulado según la capacidad económica del contribuyente, evitando que los mismos dañen al obligado y a su grupo familiar, al pagar el tributo. El Impuesto sobre Circulación de Vehículos es desmedido, no observando la capacidad de pago del contribuyente, lo que conlleva a que mucha gente no pague impuestos y los evada.

El Impuesto sobre Circulación de Vehículos establecido por el Estado de Guatemala a través de la Administración Tributaria, lleva como único fin agenciarse de fondos sin estudiar o analizar la capacidad de pago que pueda tener el contribuyente, por lo que en la actualidad este impuesto no guardan ninguna relación justa con el contribuyente.

Referencias

Allan, C. (1974). *La teoría de la tributación* (1ª edición). Madrid España. Editorial Alianza

Amoros, N. (1963). *Derecho tributario* (1ª edición). España. Editorial de Derecho Financiero.

Bielsa, R. (1952). *Compendio de derecho público* (1ª. Edición). Buenos Aires, Argentina: Editorial Jurídicas.

Cabanellas, G. (1980). *Diccionario enciclopédico de derecho usual* (18ª edición). Buenos Aires, Argentina: Edición Heliasta S.R.L.

Castillo, J. M. (1998). *Derecho administrativo* (10ª edición). Guatemala: Edición Vile.

Facultad de ciencias económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala (2000). *Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal*. Guatemala: Departamento de publicaciones.

Flores, E. (1995). *Elementos de finanzas públicas mexicanas* (31ª edición): *los impuestos*. México: Edición Porrúa.

García, M. (2002). *El principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México* (1ª edición). México: Colección de estudios jurídicos.

Giuliani, C. (1982). *Derecho financiero* (4ª edición). Buenos Aires, Argentina: Edición Desalma.

Micheli, G. (1975). *Curso de derecho tributario* (1ª edición). España: Editoriales de Derecho Reunidas.

Ossorio, M. (1989). *Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales* (19ª edición). Buenos Aires, Argentina: Edición Heliasta S.R.L.

Pérez de Ayala, J. (1979). *Hacienda Pública Española*. España.

Spisso, R. (2000). *Derecho constitucional tributario* (3ª edición). Buenos Aires: Ediciones Depalma.

Saldaña, A. (2005). *Curso elemental sobre derecho tributario* (1ª edición): Lecciones básicas sobre sus aspectos esenciales. ISEF, México.

Sainz de Bujanda, F. (1962). *Lecciones de derecho financiero* (1ª edición). Madrid, España: Edición Instituto de Estudios Políticos.

Villegas, H. (1984). *Curso de finanzas, derecho financiero y derecho tributario* (3ª edición). Buenos Aires, Argentina: Edición Depalma.

Leyes

Asamblea Nacional Constituyente, (1986) *Constitución Política de la República de Guatemala*.

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

Congreso de la República de Guatemala, (1994) *Ley del impuesto sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos* Decreto 70-94 y sus reformas.

Presidencia de la República de Guatemala, (2014) *Reglamento de la ley del impuesto sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos* Acuerdo Gubernativo 134-2014.