

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA**

**IMPUESTO SOBRE LA DISTRIBUCIÓN DE BEBIDAS E
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO CONSTITUYEN O
NO, DOBLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA**

IRMA NUFIO ALDANA

GUATEMALA, OCTUBRE 2007

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA**

**IMPUESTO SOBRE LA DISTRIBUCIÓN DE BEBIDAS E
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO CONSTITUYEN O
NO, DOBLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA**

**Informe final de Tesis para la obtención del grado de Maestra en
Consultoría Tributaria, con bases en el normativo para la elaboración de
la tesis de grado de examen general de graduación de la Escuela Estudios
de Postgrado, del 25 de septiembre de 2006**

Irma Nufio Aldana

HONORABLE JUNTA DIRECTIVA
FACULTAD DE CIENCIA ECONÓMICAS
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

Decano: Lic. José Rolando Secaida Morales
Secretario: Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal 1º: Lic. Cantón Lee Villela
Vocal 2º: Lic. Mario Leonel Perdomo Salguero
Vocal 3º: Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
Vocal 4º: S.B. Roselyn Janette Salgado Ico
Vocal 5º : P.C. Deiby Boanerges Ramirez Valenzuela

TRIBUNAL QUE PRACTICO EL EXAMEN GENERAL DE TESIS SEGUN EL
ACTA CORRESPONDIENTE

Presidente: MSc. Jorge Enrique Dávila Martínez
Secretario: MSc. Jorge Alberto Tello Cano
Vocal I: MSc. José Antonio Diéguez
Vocal II: MSc. Filadelfo Reyes Cáceres

DEDICATORIA

A Dios:

Por la gracia divina de permitirme llegar a culminar una de las metas propuestas

A mi Familia

Especialmente a mis padres y a mis Hijos

A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

Por la oportunidad que me brindo

A LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y A LA ESCUELA DE POSTGRADO

Por los conocimientos que la Maestría en consultaría tributaria me han dejado.

ÍNDICE

| | DESCRIPCIÓN | Página |
|--------|---|--------|
| | RESUMEN | i |
| | INTRODUCCIÓN | iii |
| | | |
| | CAPÍTULO I | |
| | PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA | 1 |
| A | ANTECEDENTES | 1 |
| B | JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN | 6 |
| C | OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN | 7 |
| 1. | Objetivo General | 7 |
| 1. | Objetivos Específicos | 7 |
| | | |
| | CAPITULO II | |
| | MARCO TEORICO | |
| 2 | Introducción | 8 |
| 2.1 | Tributos | 8 |
| 2.1.1. | Impuesto sobre la Distribución | 8 |
| 2.2. | Impuesto al Valor Agregado | 9 |
| 2.3. | Doble Tributación | 16 |
| 2.3.1. | Doble Tributación Interna | 16 |
| 2.3.3. | Doble Tributación Internacional | 17 |
| 2.4. | MARCO CONSTITUCIONAL | 18 |
| 2.4.1 | Prohibiciones Constitucionales | 18 |
| 2.4.2 | Principios Constitucionales | 18 |
| 2.5 | CONCEPTOS BÁSICOS | 20 |
| | | |
| | CAPÍTULO III | |
| | MARCO METODOLÓGICO | |
| 3.1 | Hipótesis | 28 |
| 3.2 | Métodos y Técnicas | 28 |
| 3.3 | Universo y Muestra | 31 |
| 3.3.5 | Resumen del procedimiento utilizado | 32 |
| | | |
| | CAPITULO IV | |
| | RESULTADOS OBTENIDOS | |
| 4.1 | Población | 33 |
| 4.2. | Preguntas contenidas en el Cuestionario base para la Encuesta | 33 |
| | | |
| | CONCLUSIONES | |

RECOMENDACIONES

BIBLIOGRAFÍA

ANEXOS

RESUMEN DEL INFORME DE INVESTIGACIÓN

La investigación realizada tuvo el propósito de determinar la existencia o no de doble tributación en la aplicación de la Ley del Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas, Decreto No. 21-04 y la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto No. 27-92 y sus reformas ambos del Congreso de la República de Guatemala, debido a que la primera de ellas presenta aspectos típicos para que se produzca. Derivado del análisis efectuado fue necesario consultar bibliografía de legislaciones anteriores y vigentes.

El objetivo General de la investigación es determinar si la Ley del Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas y el Impuesto al Valor Agregado constituye o no, doble imposición tributaria.

Los objetivos específicos pretendieron demostrar que la base imponible para el cálculo del Impuestos al Valor Agregado, incluye el Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas, demostrar que la Ley Sobre La Distribución Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas y el Impuesto Al Valor Agregado violan principios constitucionales y determinar cuales son los principios Constitucionales de mayor importancia violados recurrentemente en la aplicación de la Ley sobre La Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas.

El planteamiento del problema surgió por la necesidad de contar con certeza jurídica en la legislación, por lo que fue necesario efectuar la interrogante siguiente ¿El Impuesto Sobre La Distribución De Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas y el Impuesto Al Valor Agregado, constituyen o no, doble tributación?, partiendo del supuesto que las normas legales indicadas tienen características para que se produzca, debido al contenido teórico de las mismas.

Como resultado del análisis comparativo de las dos normas legales se llego a la conclusión que las mismas generan doble tributación y violación de principios Constitucionales tales como: Principio de Legalidad, Principio de Igualdad y Principio de Capacidad de Pago.

La delimitación geográfica o el lugar físico en donde se llevó a cabo la investigación, fue el área Metropolitana de Guatemala, por ser el lugar de mayor concentración de la población

objeto de estudio; en cuanto al ámbito temporal del problema investigado se tomó el período comprendido del año 2002 al 2005, con una muestra poblacional de 25 personas entre las que se contó con la colaboración de Estudiantes de la Maestría en Consultoría Tributaria, de las promociones 2002 y 2004, profesionales expertos en tributos y empresas fabricantes e importadoras de bebidas.

El método empleado fue el de inducción, ya que este permitió un razonamiento mediante el cual se pasa de un grado de conocimiento particular a lo general; con la técnica empleada fue la realización de las entrevistas a las empresas que tienen relación directa con la actividad comercial y tributaria, lo que generó la obtención de datos de fuente primaria, que sirvió para enriquecer los conocimientos que se tenían antes de su realización, los procedimientos utilizados en el manejo de las operaciones relacionadas al tema que se investigó, tales como la forma de determinar el precio de venta sugerido al consumidor final, así como la determinación del cálculo del impuesto a enterarse a la Superintendencia de Administración Tributaria.

Las técnicas que se utilizaron en la investigación fueron: Investigación documental e Investigación de campo, fue necesario apoyarse en la técnica de investigación documental por que ayudo a la determinación de resultados que reflejan el contenido más importante del trabajo, básicamente demostrar en la practica la hipótesis planteada, debido a que existen elementos suficientes para considerar la existencia de doble tributación en relación con las dos Leyes referidas.

El estudio permitió visualizar que la promulgación de la Ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas, contiene aspectos de incompatibilidad con la Ley del Impuesto al Valor Agregado, como consecuencia provoca conflictos de interpretación y aplicación legal entre ellas, así como permitir al contribuyente la determinación del precio de venta sugerido al consumidor final, mismo que constituye la base imponible sobre la cual se establece el impuesto a pagar, este precio siempre va a ser mayor al que realmente se factura, lo que provoca que el contribuyente tribute sobre un ingreso no percibido, bajo este precepto se estima que podrían originar una doble imposición interna que regula la Constitución Política de la República de Guatemala.

INTRODUCCION

El presente trabajo de investigación se originó de la necesidad de contar con una legislación basada en la Constitución Política de la República de Guatemala. En esta oportunidad se llevó a cabo la realización del trabajo sobre el tema denominado: **IMPUESTO SOBRE LA DISTRIBUCIÓN DE BEBIDAS E IMPUESTO AL VALOR AGREGADO CONSTITUYEN O NO, DOBLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA.**

Con la elaboración de la investigación se pretende conocer todos los elementos teóricos que permitan determinar si la aplicación de la Ley del Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas y la Ley del Impuesto al Valor Agregado, son causa de doble tributación, dadas las resoluciones emitidas por la Corte de Constitucionalidad, relacionadas con los Decretos que fueron invalidados en su oportunidad, con el simple hecho de haber declarado inconstitucional algunas palabras de determinado decreto, ya que estas eran fundamentales para la determinación y cálculo de los impuestos, debido a que desde la derogación del Decreto Número 74-83, Ley de Racionalización de los Impuestos al Consumo de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cerveza y otras Bebidas, a los Decretos posteriores promulgados se les ha planteado recursos de inconstitucionalidad.

Los objetivos que se pretenden alcanzar con la investigación es demostrar que el Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas e Impuesto al Valor Agregado, son causa de doble tributación. Lo anterior tomando en cuenta que la doble o múltiple tributación, se produce cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o mas veces, por uno o mas sujetos con poder tributario, mismo evento y período de imposición, en donde se toman en cuenta aspectos como: la base imponible, el hecho generador y el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Dentro del Marco Teórico de la investigación se tomaron en cuenta todos aquellos conceptos que están relacionados con el tema, lo que permitió obtener conocimientos y los argumentos suficientes que se necesitan para contar con la certeza de dar una opinión bien fundamentada bajo principios reales y veraces.

Es importante mencionar la existencia de algunos factores en Guatemala, que permiten el incumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales por parte de los contribuyentes, de los que se pueden describir a manera de ejemplo algunas causas: Económicas,

políticas, jurídicas, psicológicas y accidentales. Entre las más importantes las causas jurídicas que son las conformadas por el sistema tributario, por la gran cantidad de impuestos, lo complejo que resulta la interpretación de las mismas por falta de claridad y las constantes modificaciones a las que están expuestas, esto contraviene los objetivos de que las leyes deben ser claras, fáciles de aplicar y de comprender.

Como consecuencia de lo descrito la investigación se concretó a demostrar la existencia de doble tributación en la aplicación de la Ley del Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas, al relacionarla con el Impuesto Al Valor Agregado (IVA) y que estos tengan la posibilidad de ser calculados sobre el mismo hecho generador, la misma base impositiva con algunas modificaciones al nombrarlos, sobre el mismo sujeto pasivo y por el mismo período de imposición.

El trabajo de investigación partió de la elaboración de un plan de investigación base para la realización de este informe, el mismo contenía el tema que se investigaría, los objetivos, la delimitación del objeto de estudio, la formulación de la hipótesis, bibliografía que sería la materia prima para la obtención de información necesaria, la metodología a utilizar y el cronograma de actividades a desarrollar.

Para darle cumplimiento al desarrollo del plan, se procedió a la realización de la investigación de campo, misma que se presenta en cuatro capítulos los que se describen de la siguiente manera:

Capítulo I, Este se refiere al Planteamiento del Problema en donde se describen los antecedentes y trayectoria de las diferentes Leyes emitidas así como las resoluciones emitidas por la Corte de Constitucional a consecuencia de los recursos planteados.

El capítulo II, se presenta el Marco Teórico de la investigación, el que consiste en plasmar todos aquellos conceptos relacionados al tema que son la fuente fundamental para enriquecer los conocimientos teóricos sobre el tema que se investigó relacionados a la literatura consultada así, como los que se conocieron durante la etapa de investigación de campo.

El Capítulo III, en este capítulo se efectuó el planteamiento de la hipótesis así como la metodología, la determinación de las variables, diseño utilizado, el universo y muestra poblacional, los instrumentos de medición aplicados, para finalizar con el contenido de este

capítulo se elaboró un resumen de los procedimientos para llegar a obtener los resultados esperados y tener los elementos suficientes para el planteamiento de las conclusiones y recomendaciones sobre la investigación.

En el Capítulo IV, se describen los resultados obtenidos producto de la investigación de campo, empleando para la consecución de los objetivos las herramientas básicas para su elaboración que son: el cuestionario y las entrevistas, previo a la determinación de la muestra poblacional que participaría en ella.

Finalmente se presentan las conclusiones y recomendaciones como producto de la elaboración del presente trabajo de investigación, la bibliografía consultada y los anexos que fueron considerados de importancia adjuntar.

Se pretende aportar con este trabajo los elementos que puedan ampliar los conocimientos de aquellas personas que están en contacto con la aplicación de este tipo de impuestos, por tratarse de una Ley de aplicación específica, como lo son las empresas fabricantes e importadoras de bebidas y que el trabajo que aquí se presenta sirva como documento de consulta para futuras promociones de la Maestría en Consultoría Tributaria, Escuela de Postgrado de la Universidad de San Carlos de Guatemala y las Universidades privadas que así lo requieran, además hacer conciencia a los legisladores, que al promulgar Leyes se tomen en cuenta otras que tengan estrecha relación, en el sentido que las mismas sean congruentes para no provocar conflictos legales en su interpretación y aplicación.

CAPITULO I

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

A. ANTECEDENTES

Al efectuar el análisis de las distintas normas tributarias con anterioridad a 1983, se toma como referencia el Decreto Número 536 Ley de Alcoholes, Bebidas Alcohólicas y Fermentadas y sus reformas, con el que se pagaba un impuesto sobre la fabricación e importación de bebidas y se incluía como parte del costo de producción. Por ejemplo: para la cerveza que no exceda de 7º Gay Lussac de riqueza alcohólica pagará, envases de 1 a 400 gramos Q0.04; envases de 401 a 500 gramos Q0.05 y envases de 501 a 1000 gramos Q0.10, el impuesto fijado para la cerveza se pagará antes de extraerla de las fábricas productoras. Los destiladores, fabricantes de cerveza y fabricantes de vinos naturales que desearan extraer alcoholes, bebidas alcohólicas o fermentadas de mayor grado del que establece el artículo 31 del Decreto indicado, tienen la facultad para hacerlo, pero el impuesto aumentará en proporción al grado de riqueza alcohólica, también se determinó que se pagarán por cada litro de aguardiente dos centavos de quetzal y por cada litro de cerveza un centavo de quetzal, estos impuestos tenían carácter de adicionales que ingresarán al Tesoro y quedarán como disponibilidades privativas, en un 70% para el Patronato Antialcohólico y 30% para las Guarderías Infantiles.^{1/}

El Decreto Número 74-83, Ley de Racionalización de los Impuestos al Consumo de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cerveza y Otras Bebidas, establecía el cuarenta por ciento (40% a la cerveza y otras bebidas de cereales fermentados **sobre el precio de venta ex fabrica**, el cual se integraba por los costos reales de producción y de envase de los productos, mas la utilidad normal del fabricante para las operaciones destinadas al consumo en el país, generadas por los traslados a cualquier título, las importaciones e internaciones al país de las mercancías, el uso, disposición o consumo por parte de los mismos fabricantes.

El Decreto Número 43-2000 del Congreso de la República, Ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas, Otras Bebidas Fermentadas y

¹ Congreso de la República de Guatemala, Decreto Numero 536 art. 31,32 y 33

Bebidas Gaseosas, que entro en vigencia el uno de agosto de 2000, en el cual se argumento que no se alcanzaron los niveles de recaudación previstos cuando se sustituyó la base del impuesto de precio ex-fabrica, por el de precios sugeridos al consumidor final, lo que hizo necesario establecer otros mecanismos legales que permitan a la Administración Tributaria, comprobar que la distribución en el territorio nacional de las distintas bebidas envasadas, se reporte congruente tanto con la producción local como con la importación.

En el segundo considerando de la citada norma, se indica que por los efectos negativos que sobre la tributación tiene la sentencia de la Corte de Constitucionalidad y para evitar daños mayores, es imperativo y urgente modificar la estructura del impuesto con base en la distribución en el territorio nacional de estas bebidas, de manera que permita mantener el equilibrio en los ingresos tributarios. La tarifa en este Decreto se establecía en porcentajes que van desde el 0.20% para bebidas gaseosas, hasta el 10.60% para bebidas alcohólicas.

El Decreto Número 82-2000 del Congreso de la República fundamentalmente modifica el nombre del Decreto Número 43-2000 por el de Ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas, Otras Bebidas Fermentadas, Bebidas Gaseosas, y Otros Productos, además modifico las tarifas del impuesto dejando para las Cervezas y otras bebidas de cereales fermentados el 15%, sobre la base imponible el precio del venta al consumidor final.

El 30 de Noviembre 2001 fueron publicados en el Diario Oficial, los cuatro Decretos, siguientes:

- 1) Decreto Número 60-2001, Ley del Impuesto Específico sobre la Distribución de Vinos, Sidras, Vinos Vermouth, Vinos Espumosos y Otras Bebidas Fermentadas;
- 2) Decreto Número 61-2001, Ley Del Impuesto Específico Sobre la Distribución de Cervezas y Otras Bebidas de Cereales Fermentados;
- 3) Decreto Número 63-2001, Ley Del Impuesto Específico Sobre la Distribución de Bebidas Gaseosas, Bebidas Isotónicas o Deportivas, Jugos y Néctares, Yogures y Agua Natural Envasada;
- 4) Decreto Número 64-2001 Ley Del Impuesto Específico Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Bebidas Alcohólicas Mezcladas y Alcoholes para Fines Industriales.

Estos establecían como hecho generador el momento de la salida de las bodegas o lugares de almacenamiento de los contribuyentes que son fabricantes o importadores registrados, para su distribución, autoconsumo o ventas, en el territorio nacional, utilizando como unidad de medida y base imponible el litro.

Las tarifas que se aplicaban eran expresadas en dólares, sin embargo, fueron derogados por los Decretos Números 07-2002, 08-2002, 09-2002 y 10-2002, los que establecieron que el impuesto es generado en el momento que los productos salen de las bodegas o lugares de almacenamiento de los fabricantes o importadores registrados para su distribución. Además fijaron tarifas en quetzales para cada una de las bebidas distribuidas, como unidad de medida a gravar y base imponible estaba constituida por el litro.

En la actualidad esta vigente el Decreto Número 21-04 Ley del Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas, Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas, publicado en el Diario Oficial el día 12/07/2004, el que grava la distribución en el territorio nacional, al determinar como la base imponible **el precio de venta al consumidor final**, sugerido por el fabricante o el importador, el que es reportado por el sujeto pasivo a la Superintendencia de Administración Tributaria para cumplir con la obligación formal y sustancial.^{2/} El Impuesto al Valor Agregado grava **el precio de la operación** menos descuentos concedidos de acuerdo a prácticas comerciales. Debe adicionarse a dicho precio, aun cuando se facturen o contabilicen en forma separada los siguientes rubros:

- Los reajustes y recargos financieros.
- El valor de los envases, embalajes y de los depósitos constituidos por los compradores para garantizar su devolución. Cuando dichos depósitos sean devueltos, el contribuyente rebajará de su débito fiscal del período en que se materialice dicha devolución el impuesto correspondiente a la suma devuelta. El comprador deberá rebajar igualmente de su crédito fiscal la misma cantidad y cualquier otra suma cargada por los contribuyentes a sus adquirentes, que figure en las facturas.^{3/}

² Congreso de la Republica de Guatemala, Decreto Número 21-04 art. 2 y 9

³ Congreso de la Republica de Guatemala, Decreto Número 27-92 art. 11

Es importante mencionar que a través de la historia, los sectores productores de bebidas alcohólicas al verse afectados en sus intereses y con argumentos tales como: violación al principio de capacidad de pago, contenido en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala y en consecuencia los principios de justicia y equidad tributaria regulados en el artículo 239 Constitucional, se interponen recursos de inconstitucionalidad que la Corte de Constitucionalidad ha resuelto con lugar, suspendiendo la aplicación de las regulaciones contenidas en la mayoría de los Decretos creados y con vigencia hasta junio de 2004. Aunque en la resolución no se afectó a la mayoría de los artículos contenidos en los distintos Decretos descritos, cabe comentar la declaración de inconstitucionalidad a las palabras “por litro”, lo que resulta suficiente para que ya no exista base imponible para la aplicación de la norma.

La Corte de Constitucionalidad en el expediente Número 629-2003 termina describiendo que los interponentes denuncian que los artículos 5 y 11 reformados por el artículo 3 del Decreto Número 11-2003, del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Específico sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Bebidas Alcohólicas Mezcladas y Alcoholes para fines Industriales, que la ley objetada, viola el principio de capacidad de pago, establecido en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, puesto que utilizan como base para imponer el tributo el volumen, el litro como unidad de medida, sin tomar en cuenta el precio de los productos y la capacidad de contribución del consumidor; gravando en igual forma productos de distinto precio, generando una desproporción dramática entre el monto de la operación y el impuesto pagado; olvidando la renta, el patrimonio, los ingresos del consumidor, lo que vulnera también el principio de justicia y equidad tributaria, contenido en el artículo 239 de la norma suprema.

Como consecuencia de nuevos recursos interpuestos ante la Corte de Constitucionalidad, como medida estratégica del Gobierno, se derogan los Decretos Números 07-2002; 08-2002; y 10-2002, y se promulga el Decreto Número 21-04, publicado en el Diario Oficial de Centro América, en julio de 2004, con el nombre de Ley del Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas, en donde se establece como Hecho Generador el momento de la salida de las bebidas alcohólicas

destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas, de las bodegas o centros de almacenamiento, acopio que usen los contribuyentes que sean fabricantes o importadores, para la distribución en el territorio nacional, en donde la base imponible la constituye el precio de venta al consumidor final sugerido por el fabricante o el importador y reportado por estos a la Superintendencia de Administración Tributaria.

1. Definición del Problema

¿Por qué el Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas y el Impuesto al Valor Agregado, constituyen o no, doble tributación?

2. Delimitación del Problema

En esta investigación se analizan todos los elementos contenidos en la Ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas y la Ley del Impuesto al Valor Agregado, partiendo del hecho generador, la base impositiva y todos aquellos que permitan demostrar en la práctica los objetivos planteados, de la siguiente manera:

- La delimitación geográfica, fue establecida para el área metropolitana, debido a que en esta se concentra la mayor cantidad de fabricantes e importadores que están afectados al impuesto indicado,
- La delimitación temporal, en este caso se toma de base el período comprendido entre los años 2002 al 2005.
- La delimitación documental del estudio, se tomo como principal documento de apoyo la Constitución Política de la Republica de Guatemala, Ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas, Ley del Impuesto al Valor Agregado y resoluciones emitidas por la Corte Suprema de Justicia.

3. Aporte de la Investigación

Con la investigación, se pretende brindar a la población Guatemalteca, información sobre la repercusión de la doble tributación, la que se presenta cuando el impuesto llega a un

tercero, que por las características de la ley ya no puede trasladarlo a otro, la forma en que esta se produce y como evitarla.

Además aportar con este trabajo los elementos que puedan ampliar los conocimientos de aquellas personas que están en contacto con la aplicación de este tipo de impuestos, por tratarse de una Ley de aplicación específica, como lo son las empresas fabricantes e importadoras de bebidas y que el trabajo que aquí se presenta sirva como documento de consulta para futuras promociones de la Maestría en Consultoría Tributaria, Escuela de Postgrado de la Universidad de San Carlos de Guatemala y las Universidades privadas que así lo requieran, además hacer conciencia a los legisladores, que al promulgar Leyes se tomen en cuenta otras que tengan estrecha relación, en el sentido que las mismas sean congruentes para no provocar conflictos legales en su interpretación y aplicación.

B. JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

Como consecuencia de la diversidad de leyes creadas para la distribución de bebidas, las que se aprueban, publican, entran en vigencia y luego son objeto de conflictos legales repetitivos ante la Corte de Constitucionalidad, ésta investigación se encamina a determinar la existencia o no de doble o múltiple tributación en la aplicación del impuesto a la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas, con relación al Impuesto al Valor Agregado –IVA-, sobre el supuesto que éstos son creados por el mismo hecho generador, sujeto pasivo de la obligación tributaria, igual período de imposición y por el mismo poder tributario, derivado de esto se han creado tratados internacionales para evitar la doble o múltiple tributación, en países como Chile, Colombia, Canadá, México han celebrado convenios. Tal es el caso de los Gobiernos de Chile y Canadá, que firmaron el día 21 de enero de 1998 un convenio que busca evitar la Doble Tributación Internacional y prevenir la evasión fiscal en relación a los impuestos a la renta y al patrimonio.

En el ámbito nacional poco se ha hecho para evitarlo, al entender que esta es generada cuando a un mismo bien es gravado por dos impuestos a la vez, en el caso del Decreto Número 21-04 se consideró como argumento principal que el consumo es perjudicial para la salud, la sociedad y la familia, lo que constituye una de las causas por las cuales se ha creado el impuesto, lo que se reconoce a los legisladores, a pesar que antes de la

promulgación de este Decreto ya se habían derogado o modificado todos los anteriores, sin embargo se desconoce el destino que se le da a la recaudación generada por éste impuesto, de los programas y acciones específicas con estos recursos.

Además de la imposición, las empresas fabricantes y distribuidoras de bebidas tienen que cumplir con la elaboración de una gama de reportes y declaraciones que deben presentar ante la Superintendencia de Administración Tributaria, sin dejar de mencionar los costos administrativos que resultan de la contratación de personal especializado en materia tributaria que ayuden a la interpretación de las normas legales que los rigen.

C. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACION

1. Objetivo General

Determinar si el Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas, Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas Alcohólicas y el Impuesto al Valor Agregado constituyen o no, doble tributación.

2. Objetivos Específicos

- a. Demostrar que la base imponible para el cálculo del Impuestos al Valor Agregado, incluye el Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas.
- b. Demostrar que la Ley Sobre La Distribución Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas y el Impuesto Al Valor Agregado violan principios constitucionales.
- c. Determinar cuales son los principios Constitucionales de mayor importancia violados recurrentemente en la aplicación de la Ley sobre La Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas.

CAPÍTULO II

MARCO TEORICO

2. Introducción:

Con la investigación realizada se persigue establecer que el Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas y el Impuesto Al Valor Agregado, generan doble tributación, razón por la cual es indispensable tener conocimiento de los aspectos teóricos que se encuentran en el entorno de las dos leyes referidas así como aportes documentales de diversos autores consultados de la forma siguiente:

2.1. TRIBUTOS

Dentro del marco legal Guatemalteco en materia tributaria, existe una extensa gama de Decretos y Reglamentos que son la base de la recaudación que el Estado necesita para proveerse de recursos que le servirán para cubrir las necesidades de la población tal y como lo establece la Constitución Política de la Republica de Guatemala, es por eso que en la investigación que se efectuó, se tomo para su análisis la Ley del Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas y El Impuesto al Valor Agregado, por lo que a continuación se describen algunos conceptos relacionados a las Leyes indicadas.

2.1.1 Impuesto sobre la Distribución

El impuesto específico sobre la distribución es un impuesto de carácter directo que cuenta con la característica legal que no puede ser traslativo, que grava la riqueza de tal manera que el que mas tenga mas contribuya.

Fue creado como parte de los compromisos asumidos en los Acuerdos de Paz relacionados con el fortalecimiento de la legislación y recaudación tributaria; así como, con los principios y compromisos del Pacto Fiscal, en materia de obtención de recursos financieros y de calidad de gasto público, para posibilitar el cumplimiento de las metas de elevar la carga tributaria mínima y de priorizar el gasto público destinado

a la inversión social y que también permitan al Estado la prestación de servicios básicos a la población, con el objeto de alcanzar el bien común.^{4/}.

2.1.2 Hecho Generador del Impuesto sobre la Distribución.

Este impuesto está clasificado dentro de los impuestos directos y de conformidad con la Ley relacionada éste impuesto se genera al momento de la salida de las bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas de las bodegas o centros de almacenamiento.

2.1.3 Características

- a. La principal característica es que el impuesto no es traslativo,
- b. Está dirigido especialmente a un sector de la población dentro del territorio nacional,
- c. Afecta directamente la riqueza.
- d. Son progresivos debido a que afectan en mayor proporción a los que más ingresos obtienen en términos económicos y en menor escala a los de menores ingresos.

2.1.4 Perfeccionamiento del Hecho Generador

El hecho imponible se perfecciona en el momento de la entrega de los bienes y servicios o con la emisión de la factura o acto equivalente^{5/}.

2.2. Impuesto al Valor Agregado

2.2.1. Que es el Impuesto al Valor Agregado

Es un impuesto que grava el valor agregado creado en cada fase de la comercialización de un bien o servicio^{6/}

El impuesto al valor agregado es un gravamen que recae sobre toda persona individual o jurídica, incluyendo el Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás

^{4/}Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Decreto Numero. 21-04

^{5/} Congreso de la República de Guatemala, Decreto Numero 21-04 Ley Sobre la Distribución de Bebidas

^{6/} Congreso de la República de Guatemala, Decreto Numero 27-92 Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado

entes aun cuando no tengan personalidad jurídica, que realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados tales como:

- a. Venta o permuta de bienes muebles o derechos reales constituidos sobre ellos.
- b. La prestación de servicios en el territorio nacional,
- c. Las importaciones
- d. El arrendamiento de bienes inmuebles
- e. Las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, salvo las que se efectúen con ocasión de la participación de la masa hereditaria o la finalización de proindiviso.
- f. El retiro de bienes muebles efectuados por un contribuyente o por el propietario, socios, directores o empleados de la respectiva empresa para su uso o consumo personal o de su familia, ya sea de su propia producción, o comprados para la reventa, o la auto prestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa.
- g. La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos o de fuerza mayor, debe hacerse constar lo ocurrido en acta notarial. Si se trata de casos de delitos contra el patrimonio, se deberá comprobar mediante certificación de la denuncia presentada ante las autoridades policíacas y que hayan sido ratificadas en el juzgado correspondiente. En cualquier caso, deberán registrarse estos hechos en la contabilidad fidedigna en forma cronológica.
- h. La venta o permuta de bienes inmuebles.
- i. La donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles^{7/}.

2.2.2. Hecho generador del Impuesto al Valor Agregado.

Momento en que se causa el Impuesto, el impuesto de esta ley se causa por:

^{7/}Congreso de la Republica de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto No. 27-92

1. La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos.
2. La prestación de servicios en el territorio nacional.
3. Las Importaciones.
4. El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles.
5. Las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, salvo las que se efectúen con ocasión de participación de la masa hereditaria o la finalización del proindiviso.
6. Los retiros de bienes muebles efectuados por un contribuyente o por el propietario, socios, directores o empleados de la respectiva empresa para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de su propia producción o comprados para la reventa, o la auto prestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa.
7. La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, caso fortuitos, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio. Cuando se trate de casos fortuitos o de fuerza mayor, debe hacerse constar lo ocurrido en acta notarial. Si se trata de casos de delitos contra el patrimonio, se deberá comprobar mediante certificación de la denuncia presentada ante las autoridades policiales y que hayan sido ratificadas en el juzgado correspondiente. En cualquier caso, deberán registrarse estos hechos en la contabilidad fidedigna en forma cronológica.
8. La venta o permuta de bienes inmuebles.
9. La donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles
10. La aportación de bienes inmuebles a sociedades, al tenor de lo establecido en la numeral 3 literal d) del artículo 7 de esta Ley

En los casos señalados en los numerales 5, 6 y 9 anteriores, para los efectos del impuesto, la base imponible en ningún caso será inferior a precio de adquisición o al costo de fabricación de los bienes⁸.

2.2.3. De la fecha de pago del Impuesto:

1. Por la venta o permuta de bienes muebles, en la fecha de la emisión de la factura. Cuando la entrega de los bienes muebles sea anterior a la emisión de la factura, el Impuesto debe pagarse en la fecha de la entrega real del bien.

Por la prestación de servicios, en la fecha de la emisión de la factura. Si no se ha emitido factura, el impuesto debe pagarse en la fecha en que el contribuyente perciba la remuneración.

En el caso de la venta o permuta de vehículos automotores, conforme lo dispone el Artículo 57 de esta ley, el impuesto debe pagarse por el adquiriente en la fecha en que se emita la factura.

En caso de que conforme a la ley, la venta sea otorgada exclusivamente en escritura pública, el testimonio que registre el pago del impuesto debe extenderse dentro de quince días a partir de la fecha de otorgamiento de la escritura, bajo la responsabilidad del comprador.

Si el testimonio se compulsare después del plazo indicado en el párrafo anterior, se cargarán los intereses y las multas que legalmente procedan, lo que el Notario hará constar en la razón del testimonio extemporáneo.

2. En las importaciones, en la fecha en que se efectúe el pago de los derechos respectivos, conforme recibo legalmente extendido. Las aduanas no

⁸ Ídem artículo 3

autorizarán el retiro de los bienes del recinto aduanero sin que previamente estén debidamente cancelados los correspondientes impuestos.

3. En las adjudicaciones, en el momento en que se documente o entregue el bien respectivo.
4. En los retiros de bienes muebles previstos en el Artículo 3, numeral 6), en el momento del retiro del bien respectivo o de la prestación del servicio.
5. En los arrendamientos y en la prestación de servicios periódicos, al término de cada período fijado para el pago de la renta o remuneración efectivamente percibida.
6. En los faltantes de inventarios a que se refiere el numeral 7) del Artículo 3, en el momento de descubrir el faltante.
7. En los de seguros y fianzas, en el momento en que las primas o cuotas sean efectivamente percibidas.

2.2.4. Características

- a) El Impuesto al Valor Agregado es de carácter indirecto, generalizado en toda la economía.
- b) Es neutral puesto que grava las ventas en todas las etapas con el mismo porcentaje,
- c) Tiene la posibilidad de computarse como crédito fiscal el impuesto abonado en las compras,
- d) El impuesto no es incluido como parte del costo de los bienes y servicios.
- e) El impuesto es equitativo para los sujetos pasivos de la obligación tributaria.
- f) Es de fácil recaudación.

2.2.5. Desventajas

Los fondos del impuesto son proporcionados por el consumidor final, facilita la evasión ya que la recaudación se complica en la etapa minorista debido a que estos no reclaman la emisión de factura, el Impuesto es traslativo, afecta en mayor escala a las personas de menor ingreso quienes son al final los que pagan el impuesto.

2.2.6. Contenidos comparativos.

Debilidades encontradas en la Ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas y el Impuesto al Valor Agregado, después de la realización de la Ley del Impuesto sobre la distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas y el Impuesto al Valor Agregado, se consideraron algunas debilidades contenidas en estas y de las cuales se plasman las que se consideraron de mayor importancia de la manera siguiente:

CUADRO 1
ANÁLISIS COMPARATIVO
LEY SOBRE LA DISTRIBUCIÓN DE BEBIDAS ALCOHÓLICAS DESTILADAS, CERVEZAS Y
OTRAS BEBIDAS FERMENTADAS Y EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

| Decreto Número 21-04 | Decreto Número 27-92 | Observaciones y |
|---|---|---|
| Hecho Generador | Hecho Generador | Comentario |
| Este se genera al momento de la salida de las bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentas de las bodegas o centros de almacenamiento. | Por la venta o permuta, la prestación de un servicio, las importaciones, las adjudicaciones, los retiros para uso o consumo, traslado de dominio (Art. 3)etc. | El hecho generador del decreto 21-04 es subjetivo, debido a que una salida de bodega se puede realizar por un movimiento cualquiera de mercancía el cual no necesariamente tiene valor y que no es precisamente por venta lo que no es seguro la obtención de ingresos. |
| Fecha que se causa el Impto Decreto Número 21-04 | De la fecha de pago del Impto. Decreto Número 27-92 | Comentario |
| En la fecha que se realice la salida o retiro de las bodegas, centros de almacenamiento o acopio que use el contribuyente para distribución en el territorio nacional o <u>cuando se emita la factura</u> , fecha de retiro por parte del fabricante o importador para uso o consumo, | Por la venta o permuta de bienes muebles, <u>en la fecha de la emisión de la factura</u> . Importaciones en la fecha que se efectuó el pago de los derechos respectivos. En adjudicaciones en el momento que se documente o entregue el bien. En faltantes de inventarios en el | La fecha en que se causa el impuesto coincide en las actividades más importantes debido a que es en la facturación en donde se determina finalmente el impuesto correspondiente. |

| | | |
|---|--|--|
| en la transferencia de dominio a título gratuito. | momento de descubrir el faltante. (Art. 4). | |
| Base Imponible Decreto No. 21-04 | Base Imponible Decreto No. 27-92 | Comentario |
| La constituye el precio de venta al consumidor final sugerido por el fabricante o importador, y reportado a la Administración Tributaria, sin incluir el IVA, ni el Impuesto a la Distribución. | Art. 11. En las ventas. La base imponible de las ventas será el precio de la operación menos los descuentos concedidos de acuerdo con prácticas comerciales. Debe adicionarse a dicho precio, aun cuando se facturen o contabilicen en forma separada los siguientes rubros: 1. Los reajustes y recargos financieros. 2. El valor de los envases, embalajes y de los depósitos constituidos por los compradores para garantizar su devolución. Al ser devueltos el contribuyente rebajará de su débito fiscal del período en que se materialice dicha devolución el impuesto correspondiente a la suma devuelta. El comprador deberá rebajar igualmente de su crédito fiscal la misma cantidad. 3. Cualquier otra suma cargada por los contribuyentes. Art. 13. Numeral 1, En las Importaciones, el valor que resulte de adicionarle al precio CIF, los derechos arancelarios y demás recargos con motivo de la importación. | En los dos casos se calcula sobre el precio de venta al consumidor final o sea sobre la misma base impositiva, por otra parte el procedimiento de cálculo en el IVA, difiere con el cálculo del Impuesto sobre la Distribución en el aspecto que no debe separarse los impuestos para el cálculo del impuesto al valor agregado al momento de emitirse la factura. |
| Período de Imposición Decreto 21-04 | Período de Imposición Decreto No. 27-92 | Comentario |
| El período de imposición es mensual, y debe liquidarse dentro 10 días hábiles siguientes al vencimiento | El período de imposición es mensual, y se liquida dentro del mes calendario siguiente al vencimiento de cada período impositivo. (art. 40) | Las dos normas legales se refieren al mismo período impositivo, con la variante en la liquidación. |
| Facturación Decreto 21-04 | Facturación Decreto 27-92 | Comentario |
| El monto de este impuesto se consignará en la factura, que obligadamente deberá emitir el sujeto pasivo, por cada operación de venta, en donde se consignará por separado el precio de venta | En las facturas, notas de débito, crédito y facturas especiales el impuesto debe estar incluido en precio (artículo 32). Deben ser emitidas y proporcionadas al cliente al momento de la entrega real de | Difiere la forma de elaborar la factura debido a que la Ley sobre la Distribución indica que debe separarse los impuestos, mientras que la Ley del IVA, establece que no se deben |

| | | |
|---|---------------------|----------|
| sugerido al consumidor final. (art. 21) | los bienes Art. 34. | separar. |
|---|---------------------|----------|

2.3 DOBLE TRIBUTACIÓN

De forma resumida puede decirse que existe doble o múltiple imposición cuando las mismas personas o bienes son gravados dos o más veces por similar concepto, en el mismo período de tiempo, por parte del sujeto con poder tributario.

2.3.1 Doble Tributación Interna

La creación de impuestos por el Estado, tiene como principal objetivo la obtención de recursos que permitan cubrir el gasto público, que a medida que transcurren los años éste se incrementa, trayendo como consecuencia la imposición de impuestos a actividades especiales lo que desincentiva la inversión, genera pobreza y bajo crecimiento económico, asociado a esto los niveles de corrupción con los que son manejados los fondos públicos, niveles bajos de recaudación y las políticas fiscales que no deben limitarse únicamente a la percepción de impuestos, deben ser ante todo promotora del desarrollo económico y social.

“La doble tributación Interna, se presenta con mayor gravedad en los Estados organizados en sistema federal, en razón de estar en juego el ejercicio de poderes tributarios por parte de la nación, las provincias y los organismos locales. Por ejemplo en los Estados Unidos una persona pueden estar sujeta a un impuesto local, estatal y federal”.⁹

En Guatemala se han presentado algunos casos tales como el pago del impuesto territorial que fue un impuesto estatal y el pago sobre la renta inmobiliaria que fue un impuesto municipal, estos fueron sustituidos por el impuesto único sobre inmuebles, lo que pretendía la eliminación de la doble tributación generada por estos.

2.3.2. Como Evitar la Doble Tributación Interna:

- a) Separación de las fuentes de recursos,

⁹ CHICAS HERNANDEZ, Raúl Antonio. Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal. Guatemala. Textos Universitarios c1998, Pagina 138

- b) Impuestos en coparticipación,
- c) Suplementos o adicionales impositivos;
- d) Subsidios o subvenciones compensatorios;
- e) Concesión de créditos, por impuestos pagados en otra jurisdicción;
- f) Deducción de tributos pagados.^{10/}

De igual manera se podría eliminar la doble tributación interna, permitiendo al contribuyente la oportunidad de aplicar en este caso el impuesto sobre la distribución de bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas, por ejemplo al impuesto sobre la renta tal y como es permitido con otros impuestos, como el Impuesto Único Sobre Inmuebles y el Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz.

2.3.3. Doble Tributación Internacional

La doble tributación a nivel internacional es un obstáculo para el comercio, debido a que encarece las inversiones y las limita, ésta existe cuando la misma persona se halla obligada por la legislación de dos Estados al mismo impuesto, creando la doble imposición tributaria, ya que cuando se realiza una inversión en otro país, las rentas que se obtienen pueden verse gravadas tanto por el Estado de la inversión como por el Estado del inversor. Esto ocurre porque los sistemas fiscales lo ocultan entre sí.

“Esta ocurre cuando dos Estados soberanos gravan la misma fuente, la cual se agudizó después de la Guerra Mundial, por el incremento de la actividad económica comercial de todos los países. La aplicación de hechos imposables por parte de dos o mas países simultáneamente, tiene su origen en criterios dispares por la atribución de la potestad tributaria”^{11/}

Para la eliminación de la doble imposición tributaria, existen dos métodos, el primero de ellos lo constituye el método de la **Imputación**, en éste el Estado de residencia, somete a gravamen a todas las rentas de las personas, incluidas las que obtienen en el extranjero, tienen en cuenta los impuestos que el residente ha pagado en el país

¹⁰ Op cit pagina 348

¹¹ Op cit pagina 139.

donde ha invertido, permitiéndole que los deduzca del impuesto a pagar en su país. Con este método se elimina parcialmente la doble imposición porque se limita a lo que tendría que pagar si la inversión la hubiera realizado en el país de su residencia. El segundo es el **Método de Exención**, en donde el Estado de residencia permite la exclusión de las rentas obtenidas en el extranjero, pagando el tributo en el país que realizó la inversión.

2.4. MARCO CONSTITUCIONAL

2.4.1. Prohibiciones Constitucionales

Consiste en contravenir en otras disposiciones legales la Constitución Política de la República de Guatemala, al señalar límites entre lo constitucional y lo inconstitucional, dentro de los cuales cabe que llegue a convertirse en derecho, la voluntad del Estado, los intereses que en un momento cualquiera pretenda utilizar el poder público para imponerse.

En el caso de la Ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas, se ha evidenciado en repetidas oportunidades que de una u otra manera contraviene principios constitucionales.

2.4.2. Principios Constitucionales

La Constitución Política de la República de Guatemala, establece los principios jurídicos de orden general, relacionados con la tributación que se deben de tomar en cuenta antes de la promulgación de una ley, estos son:

- a. Principio de Legalidad;
- b. Principio de Igualdad ante el impuesto y cargas públicas, del cual deriva la exigencia de generalidad de la tributación;
- c. El de respeto a la propiedad privada, enunciado como de no confiscación.

2.4.3. Principio de Legalidad

Este principio esta contenido en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, también es conocido como “reserva de ley,” definido de una forma más sencilla y es que no pueden existir jerárquicamente disposiciones inferiores

a la ley y corresponde exclusivamente 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.

“También es conocido como reserva de ley, puede haber diferencia entre legalidad y reserva de ley, el primero significa la sumisión de la actividad tributaria a la Ley, en tanto que la segunda consiste en establecer que la regulación de ciertas materias ha de hacerse necesariamente por ley formal y es un límite del poder reglamentario de la administración; sin embargo se debe reconocer que la igualdad de ambas materias es evidente, aunque se considere que el término es equivalente”^{12/}.

2.4.4. Principio de Igualdad

Según la Constitución Política de la República artículo 4, establece, que todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. Derivado de este principio es necesario que la ley sea aplicada de forma general y que la misma abarque integralmente las categorías de personas y bienes previstos en la misma y no a una parte de ellas y que con la aplicación de la Ley, no resulten afectadas personas o bienes determinados singularmente, pues en tal supuesto los tributos adquirirán carácter persecutorio o de discriminación.

“En su doble forma de igualdad ante la ley, de la igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas, estos conceptos no son equivalentes pero tienen vinculación entre sí. El primero, mas amplio, en cuanto se aplique al impuesto, se refiere al igual tratamiento que debe asegurar la ley tributaria; el segundo tiene atenuancia con el impuesto en si. El principio de igualdad ante las cargas públicas es inseparable de la concepción autoritaria del Estado”^{13/}.

2.4.5. Principio de Capacidad de Pago:

¹² Guilani Fonrouge, Carlos M. Doctrina de la Tributación, pagina 333

¹³ Ídem página 336

La Constitución Política de la República de Guatemala (31/05/1985), en el artículo 243 describe lo siguiente: “Principio de Capacidad de Pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

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

Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco.”

Establece que el sistema tributario debe ser justo y equitativo. Y que para efectos de leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago, prohíbe los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna, de acuerdo con este principio, se considera que los que poseen el mayor ingreso o riqueza pagan la mayor parte de la contribución, independientemente de los beneficios que se reciban cuando el Estado invierta o gaste estos fondos. La finalidad del principio de la capacidad de pago es la de gravar más con el objeto de igualar la distribución del ingreso y la riqueza, puesto que a los ingresos más altos se les grava mas fuertemente. La estructura de ésta clase de contribuciones por sí sola tiene el efecto de igualar la distribución del ingreso de la riqueza. Los tributos son confiscatorios cuando absorben una parte sustancial de la propiedad o de la renta.

Después de conocer los conceptos principales que tienen relación directa con el tema contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, se tratarán los que el Código Tributario y a nivel de las Leyes bajo análisis los que tienen importancia describir a continuación:

2.5. CONCEPTOS BASICOS

2.5.1. Hecho Generador:

Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la Ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

En el caso del Decreto Número 21-04, para efectos de su aplicación el impuesto se genera en el momento de la salida de las bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas, de las bodegas o centros de almacenamiento, acopio que usen los contribuyentes que sean fabricantes o importadores registrados, para su distribución en el territorio nacional.

2.5.2. Obligación Tributaria:

Según el Código Tributario la obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales.

2.5.3. Obligaciones de los Sujetos

Las obligaciones del sujeto activo son de dos clases: principales y secundarias. La principal es la obligación que tienen las autoridades fiscales de exigir el pago del impuesto, sin discriminación alguna, según sus atribuciones. Las obligaciones secundarias son las que consisten en determinar el impuesto para hacer posible una percepción; de controlar el cumplimiento de la obligación tributaria y evitar la evasión de impuestos. Estas obligaciones se pueden dividir en dos grupos:

- a) Obligaciones de hacer, por ejemplo determinar la existencia del crédito fiscal; fijar bases para la liquidación en los casos en que estas operaciones sean impuestas por el Estado, practicar presencia fiscal de inspecciones.
- b) Obligaciones de no hacer como no extender nuevas autorizaciones de facturas cuando no se hayan cumplido ciertos trámites; no otorgar privilegios fiscales cuando no se hayan cumplido con todos los requisitos legales.

2.5.4. Sujeto Pasivo de la Obligación Tributaria:

También tiene obligaciones principales y obligaciones secundarias. La principal obligación del sujeto pasivo del impuesto es la de pagar el impuesto que ha nacido de la ley.

Como sujeto pasivo de la obligación tributaria, se reconocen a los fabricantes o los importadores domiciliados en el país, que distribuyan las bebidas en el territorio nacional.

Las obligaciones que describe la Ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas, están las siguientes:

- a) **Obligaciones de hacer:** por ejemplo presentar declaraciones, presentar avisos de iniciación de operaciones, de cambio de domicilio

Para los Fabricantes:

- Deberán Informar a la Superintendencia de Administración Tributaria, por medio de declaración bajo juramento, dentro de los primeros 10 días hábiles siguientes a la fecha en que modifiquen los precios de venta sugeridos al consumidor final, de los nuevos precios de venta de cada una de las bebidas, especificando fecha a partir de la cual regirán los nuevos precios de venta.
- Dentro del plazo indicado deberán informar a la Superintendencia de Administración Tributaria cuando dejen de producir o envasar o cuando se elabore una nueva bebida, en el mismo plazo, cuando se den las modificaciones a los precios de venta sugeridos al público deberán publicarlos en un diario de mayor circulación.
- Además de los libros de contabilidad que establece el Código de Comercio, deberán de llevar un registro detallado de las bebidas distribuidas, en el que consignaran en orden cronológico las operaciones diarias, separando el impuesto a la distribución del precio de venta al consumidor final.

- Llevar un registro pormenorizado de los costos de producción de las bebidas y el envase, los costos de adquisición del envase, los costos de distribución y la utilidad, de manera que facilite la verificación de los precios sugeridos.

Para los Importadores:

- Informara a la Superintendencia de Administración Tributaria, por medio de declaración jurada, dentro de los cinco días hábiles previo a la importación de bebidas cuya distribución será gravada, sobre las características de las bebidas, tales como valor CIF, flete, seguro y otros gastos normales.
- Informar los precios sugeridos al consumidor final, sin incluir el Impuesto Al Valor Agregado, copia sellada de la recepción de este informe deberá presentarse a la Aduana para que sea autorizada la importación.
- Llevar contabilidad de acuerdo a lo que establece el Código de Comercio, registro detallado de las bebidas distribuidas en orden cronológico las operaciones diarias y por último llevar un registro pormenorizado de los costos de la importación, los de distribución y la utilidad, de manera que facilite la verificación de los precios sugeridos al consumidor final.

b) Obligaciones de no Hacer: estas consisten en no hacer lo que esté prohibido por las Leyes tributarias del país.

- El sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.
- El incumplimiento de las obligaciones establecidas en la Ley, les hace acreedores de sanciones de acuerdo al Código Tributario y el Código Penal, según corresponda.
- Entre las sanciones específicas están: cuando el contribuyente no cumpla con la presentación de las declaraciones establecida en el artículo 7 de la Ley, se le impondrá una sanción de cincuenta mil quetzales (Q50,000.00) y cuando el

fabricante no haga las publicaciones a las cuales esta obligado de conformidad a lo establecido se le impondrá una sanción de cincuenta mil quetzales, (Q50,000.00)

2.5.5. Base Imponible:

El impuesto se calcula al aplicar un porcentaje (tipo de gravamen) a una magnitud denominada base imponible, que coincidirá casi siempre con el precio de adquisición de los bienes y servicios comprados, importe por el que figuran éstos contablemente. La regla general es que la base del impuesto está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo. La cuantificación de la contraprestación es una operación compleja, en la que se parte del precio unitario pactado por las partes adicionándole determinadas partidas que indica la ley y restando otras que no se integran dentro de tal concepto. El resultado de estas operaciones será la base imponible.

En el caso que se investiga la base imponible la constituye el precio de venta al consumidor final sugerido por el fabricante o importador y reportado a la Superintendencia de Administración Tributaria, sin incluir en dicho precio, el Impuesto al Valor Agregado, ni el impuesto a la distribución.

2.5.6. Distribución:

De acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española distribución es acción y efecto de distribuir; y esta significa dividir una cosa entre varios, designando lo que a cada uno corresponde, según voluntad, conveniencia, regla o derecho”.

La Distribución en el territorio nacional de bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas, se produce al momento de la salida de las bodegas de los fabricantes o importadores autorizados, pero en la realidad el impuesto no es determinado en el momento que las bebidas son distribuidas, este se genera al momento que las mismas son efectivamente facturadas.

2.5.7 Impuesto al consumo

Es aquel que grava ciertas manifestaciones de servicios o consumo; así como el consumo de bienes considerados suntuarios¹⁴.

2.5.8. Tributos

De acuerdo al Código Tributario tributos, son 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.

Clasificación de los Tributos, entre ellas están: Impuestos, Arbitrios, Contribuciones Especiales y Contribuciones por mejoras.

2.5.9. Impuestos:

“El impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”, explicando la exposición de motivos que se adoptó “como elemento propio y de carácter positivo el de la independencia entre la obligación de pagar el tributo y la actividad que el Estado desarrolla con su producto”¹⁵. Tradicionalmente los impuestos se dividen en Directos e Indirectos.

a) Impuestos Directos

Se considera directo al soportado definitivamente por el contribuyente y que además no pueden ser trasladados de una persona a otra, debido a que el mismo es aplicado al patrimonio o riqueza del contribuyente de tal manera que por tratarse de un impuesto directo es más fácil el control que puede establecer la Administración Tributaria, en tal virtud este tipo de impuestos afecta a una pequeña cantidad de contribuyentes debido a que la riqueza está distribuida en pocas manos, lo que hace que la población tienda a rechazarlos. También tienen la particularidad de que son progresivos, es decir a más ingresos se paga proporcionalmente más.

¹⁴ WWW.google.com /erososa@sat.got.gt, conceptos básicos.

¹⁵ GUILIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero Volumen 1 5ª edición. Ediciones Desalma Buenos Aires 1993. Pagina 290

b) Impuestos Indirectos:

Son los que se trasladan a otra persona, a manera de ejemplo entre los principales impuestos indirectos se puede mencionar el Impuesto al Valor Agregado (IVA), estos impuestos gravan la circulación de bienes y derechos por un lado y el gasto del dinero o la renta que tengamos por otro.

Son proporcionales, es decir se aplican tipos impositivos constantes por ejemplo en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) con carácter general el 12%, son independientes de la situación personal de cada uno.

c) Arbitrios:

Es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades. Los Arbitrios Municipales son los pagos que se efectúan por una contraprestación efectiva de un servicio público. Para este caso específico tenemos: Limpieza Pública, Mantenimiento de Parques y Jardines etc.

d) Contribuciones Especiales y Contribuciones por Mejoras:

Es considerada como una prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de las realizaciones de obras públicas o de actividades especiales del Estado. Contribuciones especiales por mejoras es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como meta para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.

e) Tarifa:

Conceptualmente según el diccionario de la Real Academia Española, describe que es tabla o catalogo de precios, derechos o impuestos que se deben pagar por alguna cosa o trabajo.

En el caso que se investigó la tarifa es el porcentaje establecido en la Ley, que se aplica a la base imponible que está establecido como el precio de venta sugerido al consumidor final, en el momento que se produce la obligación de hacer y este se realiza cuando las bebidas salen de las bodegas o centros de almacenamiento, acopio que usen los contribuyentes que sean fabricantes o importadores registrados para su distribución en el territorio nacional.

A continuación se detallan las tarifas establecidas en la Ley, que deben aplicarse a cada una de las bebidas afectas:

| | |
|---|------|
| a) Cervezas y Otras Bebidas de Cereales Fermentados, según fracción arancelaria 2203.00.00. | 6.0% |
| b) Vinos, según partida arancelaria 2204. | 7.5% |
| c) Vino Espumoso, según partida arancelaria 2204.10.00. | 7.5% |
| d) Vino Vermouth, al que se refiere la partida arancelaria 2205. | 7.5% |
| e) Sidras, según fracción arancelaria 2206.00.00. | 7.5% |
| f) Bebidas Alcohólicas Destiladas, según partida arancelaria 2208. | 8.5% |
| g) Bebidas Alcohólicas Mezcladas, según fracción arancelaria 2208.90.90. | 7.5% |
| h) Demás Bebidas Fermentadas, según fracción arancelaria 2206.00.00. | 7.5% |

2.5.10. Impuestos Específicos al Consumo:

La razón principal para la aplicación de este tipo de impuestos es la de gravar productos que no son de primera necesidad, en las que se mencionan algunos productos tales como: Bebidas Alcohólicas y Fermentadas y tabaco con la finalidad de limitar el consumo de la población por provocar daños a la salud.

CAPITULO III

MARCO METODOLÓGICO

Como efecto de la investigación es necesario el planteamiento de la hipótesis siguiente:

3.1. HIPÓTESIS

El Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas e Impuesto Al Valor Agregado, constituyen doble tributación porque es calculado sobre el mismo hecho generador, el mismo sujeto pasivo y en igual período de imposición.

3.2. MÉTODOS Y TÉCNICAS

La investigación debe contar con métodos y técnicas que permita desarrollar adecuadamente el proceso de investigación que se persigue, por lo que se proponen los siguientes:

3.2.1. Investigación Descriptiva:

A través de la Investigación descriptiva se pudo establecer el contexto del fenómeno de estudio. Comprende la descripción, análisis e interpretación de las condiciones existentes en el momento. Suele involucrar tipos de comparación o diferencia, tratando de establecer relaciones de causa, efecto en variables no manipuladas pero reales. La investigación descriptiva refiere minuciosamente e interpreta lo que es, no es solamente una descripción detallada de hechos. Esta relacionada a condiciones o conexiones existentes, practicas que permanecen, opiniones, puntos de vista o actitudes que se mantienen; procesos en marcha, efectos que se sienten o tendencias que se desarrollan.

Por lo anterior, el estudio en cuestión llena las características de una investigación descriptiva debido a que se describen los hechos ocurridos antes y durante la vigencia de la Ley objeto de análisis y como consecuencia se efectuó una intensa verificación del material bibliográfico que sirvió de apoyo para la realización del mismo.

Para darle cumplimiento a lo planificado se diseñó el cuestionario para la realización de la encuesta y la pregunta para la entrevistas, utilizando el método indicado en conjunto con observaciones propias y entrevistas personales con empresas y personas expertas en el tema, el levantamiento de las encuestas con estudiantes de la Maestría en Consultoría Tributaria, Escuela de Postgrado Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, profesionales con amplios conocimientos en materia tributaria, dió como resultado la obtención de datos que posteriormente se convirtieron en la información básica para definir los resultados obtenidos.

La tabulación de los datos obtenidos se efectuó, apoyada en un sistema de computación, utilizando para el efecto el programa Excel, debido a que éste facilita la elaboración de cálculos y la elaboración de gráficas.

3.2.2. Método Inductivo

Según el autor Cesar Robledo Mérida “la inducción es el proceso de razonamiento que va de lo particular a lo general, de lo individual a lo universal”

“La inducción es un razonamiento mediante el cual se pasa de un grado de conocimiento particular o individual, a un grado de conocimiento general, la aplicación de la inducción como un método de investigación en la actividad científica se encuentra en la formulación de la hipótesis y leyes científicas”

Este método permitió la realización de las entrevistas con las empresas que tienen relación directa con la actividad comercial y tributaria, lo que generó la obtención de información de fuente primaria que sirvió para ampliar los conocimientos que se tenían antes de su realización, adicionalmente completaron el cuestionario que proporciona información de los procedimientos utilizados en el manejo de las operaciones relacionadas al tema que se investigó, tales como la forma de determinar el precio de

venta sugerido al consumidor final, así como la del cálculo del impuesto a pagar ante la Superintendencia de Administración Tributaria.

3.2.3. Especificación de de las Variables:

Las variables más importantes que se determinaron derivadas de la operacionalización de la Hipótesis son las que a continuación se describen:

- a) Principios Constitucionales
- b) Tributos, los que se subdividen en: impuestos, tasas y contribuciones especiales.
- c) La determinación de las variables fue una tarea fundamental debido a que todo el estudio que se realizó depende de la verificación y cumplimiento de cada una de ellas y que a través de la investigación estas se presentan de la siguiente manera:

Operacionalización de la Hipótesis

| HIPÓTESIS | VARIABLES | INDICADORES DE LA VARIABLE |
|---|--|---|
| El Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas e Impuesto al Valor Agregado, Constituyen doble tributación porque es calculado sobre el mismo hecho generador, el mismo sujeto pasivo y en igual período de imposición | <ul style="list-style-type: none"> - Principios Constitucionales - El impuesto lo paga el consumidor final. - Doble Tributación, Nacional - Doble Tributación Internacional - Impuesto a la Distribución - Base Imponible - Hecho Generador - Sujeto Pasivo - Período de Imposición | <ul style="list-style-type: none"> - Quebrantan principios constitucionales. - Afectan a los productores e importadores. - Genera traslación del impuesto al consumidor final. - Incentiva la evasión y elusión fiscal. |

3.3. UNIVERSO Y MUESTRA

3.3.1. Universo

El universo esta formado por todas aquellas personas individuales o jurídicas que se dedican a la fabricación e importación de bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas, que sean distribuidas en el territorio nacional así como profesionales que tienen amplios conocimientos sobre el tema objeto de investigación.

3.3.2. Muestra

Se seleccionó una muestra de 25 participantes entre los que se optó por los más importantes que son fabricantes y distribuidores, a estudiantes de la Maestría en Consultoría Tributaria de las promociones 2002 y 2004 de la Escuela de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala y a profesionales expertos en impuestos, especialmente en el Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, cervezas y Otras Bebidas Fermentadas.

3.3.3. Instrumento de Medición

El instrumento de medición utilizado para llevar a cabo la investigación fue por medio del plan de investigación el que fue aprobado por la Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Económicas Escuela de Estudios de Postgrado, de conformidad con oficio identificado con el número Of-USAC-EPCT-05-2006 de fecha 24 de agosto de 2006, en donde se incluían las herramientas que serían utilizados para llevar a cabo la recolección de datos y que consiste esencialmente en un cuestionario, para la realización de las encuestas de conformidad con la muestra seleccionada, este instrumento contenía doce preguntas las que partieron de lo particular a un grado de conocimiento general, este instrumento fue utilizado en un cien por ciento de la muestra, adicionalmente se elaboró una serie de preguntas, que fue la base de las entrevistas practicadas a tres profesionales expertos en el tema y que a la vez son ejecutivos de empresas productoras y distribuidoras de bebidas en el

territorio nacional y un funcionario de la unidad de impuestos especiales de la Superintendencia de Administración Tributaria. (anexo 3)

3.3.4. Delimitación de la Investigación

La delimitación comprende el área geográfica y temporal a la que fue dirigida la investigación con el objetivo de hacerla específica a un grupo de la población, ésta se integró de la manera siguiente:

- a) **Delimitación Geográfica:** el proceso de la investigación se llevo a cabo en la República de Guatemala, circunscrita a la ciudad capital, debido a que es en esta área en donde se encuentra concentrada la mayor parte de las personas sujetas a investigación.

- b) **Delimitación Temporal:** El estudio que en este documento se presenta se limitó a la evaluación de los antecedentes históricos de la Ley del Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas, de las normas legales relacionadas a esta actividad con mayor interés a los años comprendidos del 2002 al 2005.

3.3.5. Resumen del Procedimiento Utilizado

Para llevar a cabo las encuestadas fue necesario concertar citas con las distintas personas seleccionadas lo que resulto en el empleo de tiempo adicional, debido a que en este tipo de empresas las personas que tienen a su cargo las áreas especialmente de finanzas y contabilidad que son los responsables del manejo tributario, tienen carga suficiente de trabajo, pero al final este obstáculo fue resuelto favorablemente, se envió previamente por correo electrónico el cuestionario, que fue contestado y devuelto por la misma vía, con el día y hora para realizar la visita personalmente y poder llevar a cabo la entrevista, terminada la etapa de recolección de datos, se procedió a efectuar la tabulación, análisis e interpretación de los resultados obtenidos.

CAPITULO IV

RESULTADOS OBTENIDOS

4.1. Población

Para darle cumplimiento a lo planificado, se contó con la colaboración de profesionales, con conocimientos sólidos sobre el tema que se investigó, en donde participaron estudiantes, de la Maestría en Consultoría Tributaria, de la Escuela de Postgrado de la Facultad de ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, de las promociones 2002 y 2004, así como profesionales de firmas de Auditoría, de la Administración Tributaria y Empresas Fabricantes e Importadoras de Bebidas, totalizando 25 cuestionarios y 3 entrevistas, al considerar que la Ley es específica y que la misma no es conocida por todos se tuvieron suficientes elementos para determinar el universo en esta proporción.

En este apartado se considera el análisis de cada una de las preguntas efectuadas por medio del cuestionario y el planteamiento del resultado se presenta de forma gráfica para una visualización más amplia.

El cuestionario contiene preguntas que sirvieron de base para la comprobación de la hipótesis planteada, es importante indicar que la mayoría de los cuestionarios que fueron respondidos por los estudiantes de la promoción 2004, que en total fueron 13, la mayoría desconocía el contenido del Decreto Número 21-04, Ley del Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas, por tal razón se les proporcionó una copia de la Ley, para su análisis y posterior respuesta así como por profesionales con amplios conocimientos sobre el tema como: importadores y fabricantes, el contenido y respuestas del cuestionario se describen a continuación.

4.2. Preguntas contenidas en el cuestionario base para la encuesta realizada.

Las preguntas que conforman el cuestionario fueron diseñadas para la obtención de los datos, que no se tenían claros y que por lo tanto existía duda en la interpretación y consultas efectuadas en la bibliografía utilizada para la realización del trabajo de investigación, con la finalidad de tener elementos suficientes para que los resultados obtenidos se basen en la realidad de lo que sucede con la aplicación de las Leyes objeto de análisis.

Pregunta No. 1

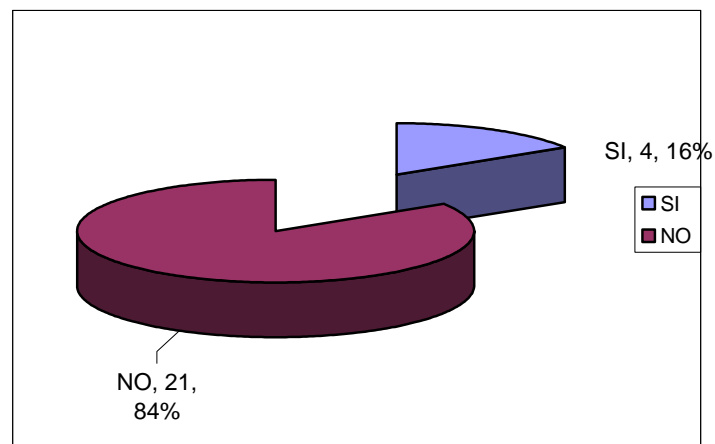
¿Es importador de bebidas alcohólicas, vinos u otras bebidas fermentadas?

CUADRO 1

| SI | NO | TOTAL |
|----|----|-------|
| 4 | 21 | 25 |

GRAFICA 1

¿Es importador de bebidas alcohólicas, vinos u otras bebidas Fermentadas?



FUENTE: Datos obtenidos de los cuestionarios, respondidos por Fabricantes y Distribuidoras de Bebidas, estudiantes de las promociones 2002 y 2004 de la Maestría en consultaría Tributaria de la Escuela de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, por profesionales expertos y de la Superintendencia de la Administración Tributaria.

Con la pregunta número 1, se determinó que un 16% de las personas encuestadas son importadores de bebidas, cantidad suficiente para tener un parámetro de medición para alcanzar el objetivo que se persigue con la investigación, el 84% forman parte de los profesionales y fabricantes así como estudiantes de la Maestría en Consultaría Tributaria, con conocimientos en materia tributaria, con el propósito fundamental de darle cumplimiento a lo propuesto en el plan de investigación.

Pregunta No. 2.

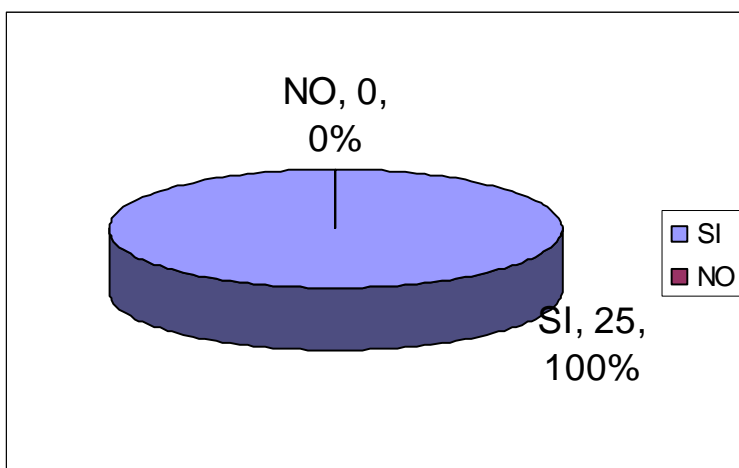
¿Conoce usted el significado de la Base Imponible de un impuesto?

CUADRO 2

| SI | NO | TOTAL |
|----|----|-------|
| 25 | 0 | 25 |

GRAFICA 2

¿Conoce usted el significado de Base Imponible de un impuesto?



FUENTE: Datos obtenidos de los cuestionarios, respondidos por Fabricantes y Distribuidoras de Bebidas, estudiantes de las promociones 2002 y 2004 de la Maestría en consultoría Tributaria de la Escuela de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, por profesionales expertos y de la Superintendencia de la Administración Tributaria.

La pregunta que antecede tiene por objetivo conocer el porcentaje de personas encuestadas que conocen el concepto de base imponible, esto permitió determinar que el 100% de las personas encuestadas respondió que si conocen dicho concepto, al considerar que es la base de calculo para la determinación del impuesto a que un sujeto pasivo esta obligado a pagar por tal motivo, facilita seguir con las respuesta a las preguntas siguientes del cuestionario.

Pregunta No. 3.

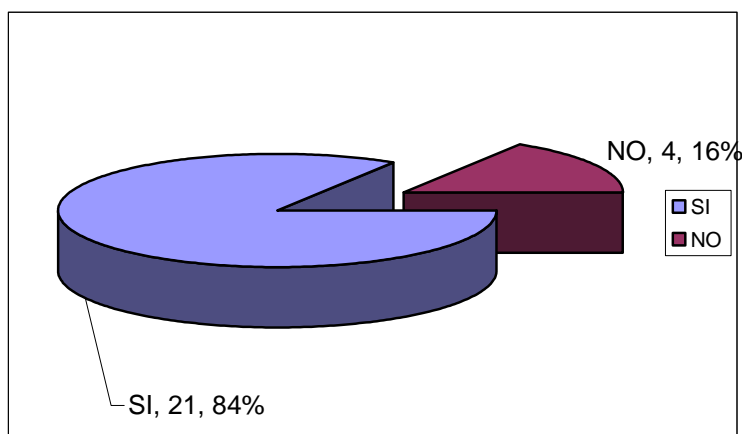
¿Tiene conocimiento de la Ley del Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas?

CUADRO 3

| SI | NO | TOTAL |
|----|----|-------|
| 21 | 4 | 25 |

GRAFICA 3

¿Tiene conocimiento de la Ley del Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas?



FUENTE: Datos obtenidos de los cuestionarios, respondidos por Fabricantes y Distribuidoras de Bebidas, estudiantes de las promociones 2002 y 2004 de la Maestría en consultoría Tributaria de la Escuela de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, por profesionales expertos y de la Superintendencia de la Administración Tributaria.

En lo que respecta al planteamiento de la pregunta número 2, se determinó que el 84% conoce la Ley Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas y el 16% no los tiene, lo que dió como resultado una base suficientemente sustentada en la verdad, ya que esto permite la oportunidad de llegar a concluir con certeza y seguridad sobre el cuestionamiento efectuado.

Pregunta No. 4

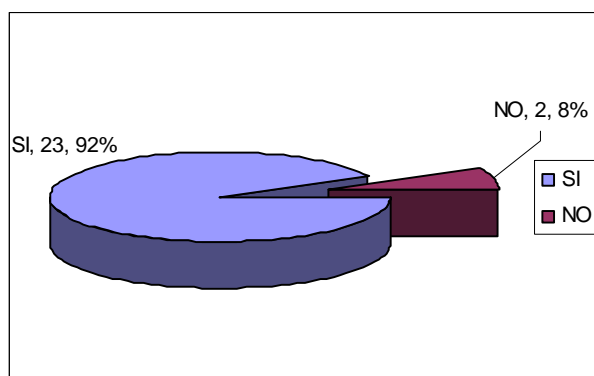
CUADRO 4

¿Conoce cual es la base imponible contenida en el Decreto Número 21-04, Ley del Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas de Cereales Fermentadas?

| SI | NO | TOTAL |
|----|----|-------|
| 23 | 2 | 25 |

GRAFICA 4

¿Conoce cual es la base imponible contenida en el Decreto Número 21-04, Ley del Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas de Cereales Fermentadas?



FUENTE: Datos obtenidos de los cuestionarios, respondidos por Fabricantes y Distribuidoras de Bebidas, estudiantes de las promociones 2002 y 2004 de la Maestría en consultoría Tributaria de la Escuela de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, por profesionales expertos y de la Superintendencia de la Administración Tributaria.

El objetivo de la pregunta número 4, consistió en determinar la cantidad de encuestados que conocen o no, la base imponible contenida en el Decreto Numero 21-04 Ley del Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas y el resultado fué de un 92% que respondieron que sí, tienen conocimiento al respecto y el 8% no los tiene, debido al poco interés en las leyes de carácter específico, salvo las personas que tienen relación directa con este tipo de impuestos como lo son las empresas fabricantes e importadores.

Pregunta No. 5.

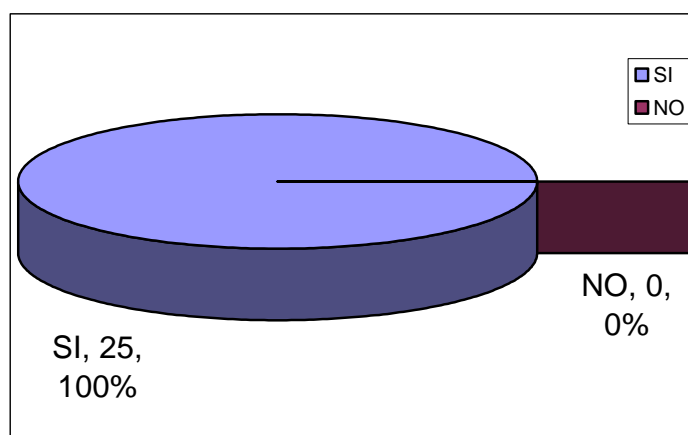
CUADRO 5

¿Conoce cual es la base imponible contenida en el decreto 27-92 Ley del Impuesto Al Valor Agregado?

| SI | NO | TOTAL |
|----|----|-------|
| 25 | 0 | 25 |

GRAFICA 5

¿Conoce cual es la base imponible contenida en el Decreto Número 27-92 Ley del Impuesto Al Valor Agregado?



FUENTE: Datos obtenidos de los cuestionarios, respondidos por Fabricantes y Distribuidoras de Bebidas, estudiantes de las promociones 2002 y 2004 de la Maestría en consultaría Tributaria de la Escuela de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, por profesionales expertos y de la Superintendencia de la Administración Tributaria.

Con relación a esta pregunta sucede lo contrario a la pregunta anterior, ya que el 100% de los encuestados respondieron que si tienen conocimiento de la base imponible contenida en el Decreto Número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, por tratarse de una Ley de carácter general, que afecta tanto a las personas individuales como a personas jurídicas sobre las cuales recaen los derechos y obligaciones.

Pregunta No. 6.

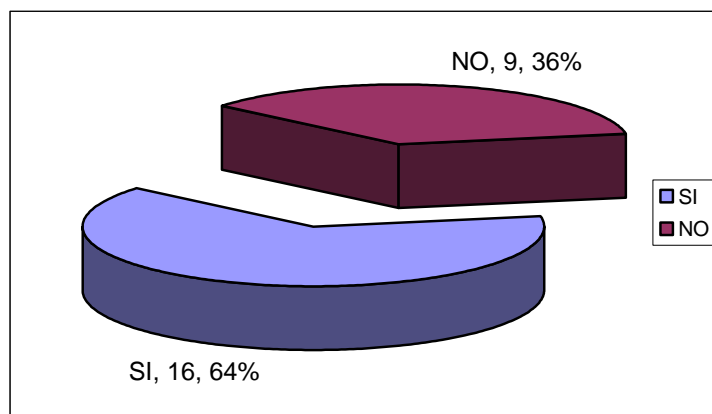
CUAGRO 6

¿Encuentra diferencia en aplicación de gravar las Bebidas con el Impuesto Sobre la Distribución y el Impuesto al Valor Agregado?

| SI | NO | TOTAL |
|----|----|-------|
| 16 | 9 | 25 |

GRAFICA 6

¿Encuentra diferencia en aplicación de gravar las Bebidas con el Impuesto Sobre la Distribución y el Impuesto al Valor Agregado?



FUENTE: Datos obtenidos de los cuestionarios, que fueron respondidos por Fabricantes y Distribuidoras de Bebidas, estudiantes de las promociones 2002 y 2004 de la Maestría en consultoría Tributaria de la Escuela de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, por profesionales expertos y de la Superintendencia de la Administración Tributaria.

El resultado obtenido con el planteamiento de la pregunta fue que el 64% si encuentra diferencia en la aplicación de gravar las ventas con el impuesto sobre la Distribución de bebidas y el Impuesto al Valor Agregado, y el 36% no encuentra diferencia, lo que hace suponer que el mismo bien se esta gravando 2 veces por distintas normas legales.

Pregunta No. 7

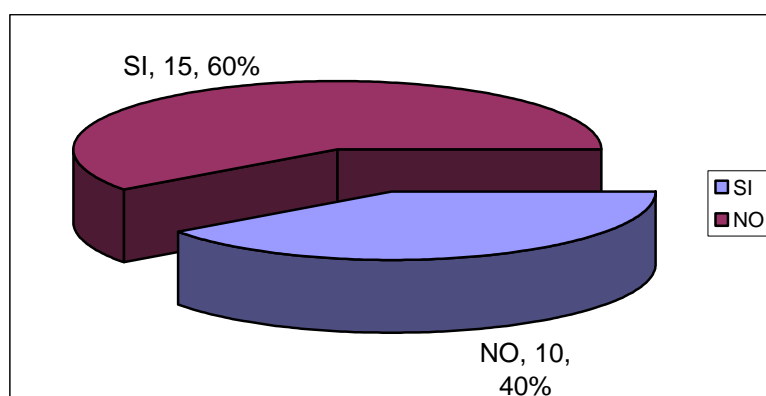
¿Considera que la base imponible de los Decretos Número 21-04 y Número 27-92 es causa de doble tributación?

CUADRO 7

| SI | NO | TOTAL |
|----|----|-------|
| 15 | 10 | 25 |

GRAFICA 7

¿Considera que la base imponible de los Decretos Número 21-04 y Número 27-92 es causa de doble tributación?



FUENTE: Datos obtenidos de los cuestionarios, que fueron respondidos por Fabricantes y Distribuidoras de Bebidas, estudiantes de las promociones 2002 y 2004 de la Maestría en consultoría Tributaria de la Escuela de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, por profesionales expertos y de la Superintendencia de la Administración Tributaria.

Como se evidencia en la gráfica que antecede

el resultado indica que el 60% de las personas encuestadas respondieron que la base imponible de los Decretos referidos es causa de doble tributación y un 40% respondió que no, este resultado indica la existencia de doble tributación debido a que el impuesto es calculado sobre el precio de venta sugerido al consumidor final, sobre todo porque este precio es mayor al que se está facturando, en donde también se determinó la existencia de confiscación, ya que el contribuyente está pagando un impuesto por ingresos que realmente no está percibiendo.

Pregunta No. 8.

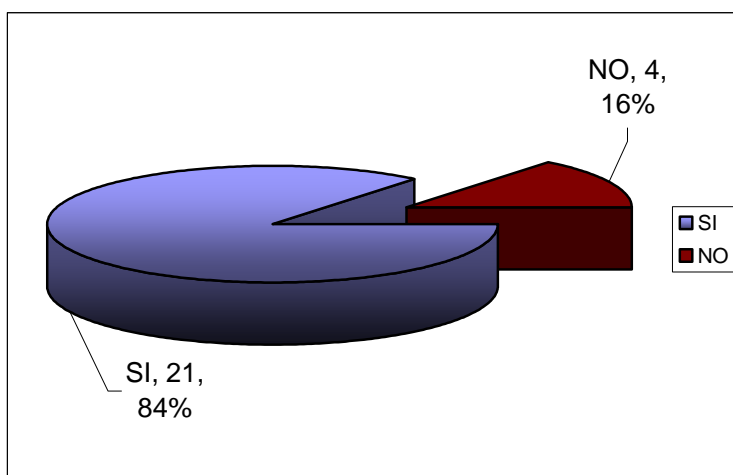
¿Considera que el impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas, es trasladado al consumidor final como parte del precio?

CUADRO 8

| SI | NO | TOTAL |
|----|----|-------|
| 21 | 4 | 25 |

GRAFICA 8

¿Considera que el impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas, es trasladado al consumidor final como parte del precio?



FUENTE: Datos obtenidos de los cuestionarios, respondidos por Fabricantes y Distribuidoras de Bebidas, estudiantes de las promociones 2002 y 2004 de la Maestría en consultoría Tributaria de la Escuela de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, por profesionales expertos y de la Superintendencia de la Administración Tributaria.

La respuesta a ésta pregunta refleja claramente que las personas individuales y jurídicas responsables de la obligación tributaria, trasladan al consumidor final el impuesto por medio de un incremento al precio de venta que se factura al detallista y el argumento de éstos para evadir su responsabilidad es que la persona que quiera consumir las bebidas afectas a este impuesto tendrá que pagar el precio que se les pida y básicamente por tratarse la base imponible de un “precio sugerido”.

Pregunta No. 9.

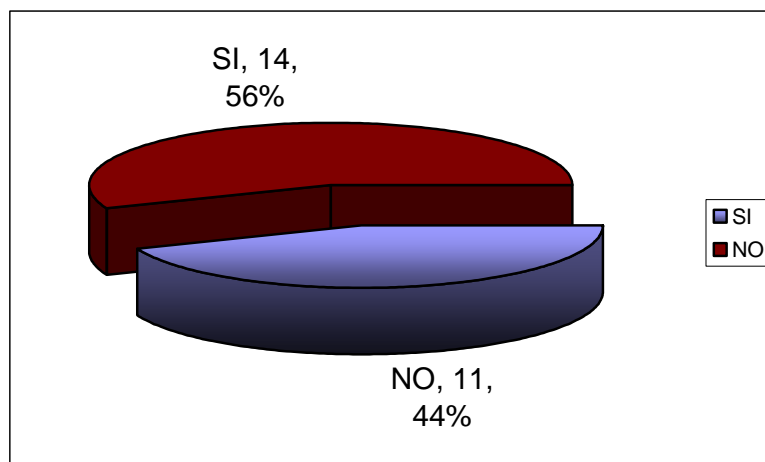
¿Considera que en la base imponible del Impuesto a la Distribución de Bebidas se está violando principios constitucionales?

CUADRO 9

| SI | NO | TOTAL |
|----|----|-------|
| 14 | 11 | 25 |

GRAFICA 9

¿Considera que en la base imponible del Impuesto a la Distribución de Bebidas se está violando principios constitucionales?



FUENTE: Datos obtenidos de los cuestionarios, respondidos por Fabricantes y Distribuidoras de Bebidas, estudiantes de las promociones 2002 y 2004 de la Maestría en consultaría Tributaria de la Escuela de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, por profesionales expertos y de la Superintendencia de la Administración Tributaria.

La respuesta a la pregunta No. 9, muestra como resultado que un 56% de los encuestados respondieron que sí se están violando principios constitucionales, y un 44% que no. El porcentaje es bastante significativo, lo que tiene peso en los resultados globales. Sobre esto se hizo una análisis de las respuestas efectuadas por empresas fuertes a nivel nacional en donde la respuesta fue que sí se está violando el principio constitucional contenido en el Artículo 243 de la Carta Magna.

Pregunta No. 10.

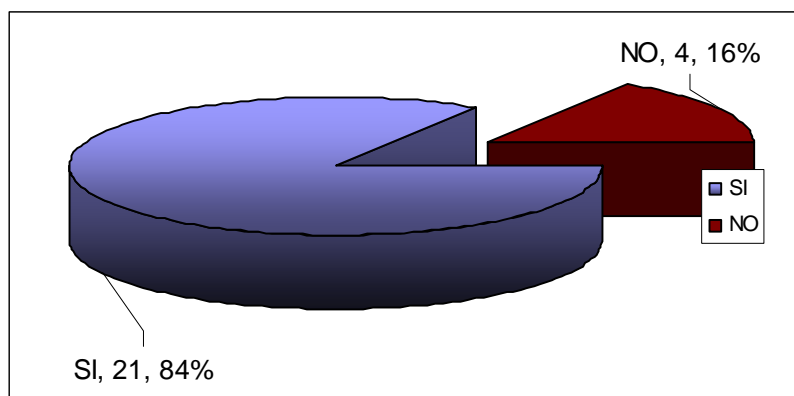
¿De existir doble tributación, considera necesario reformar la ley para establecer una base imponible distinta?

CUADRO 10

| SI | NO | TOTAL |
|----|----|-------|
| 21 | 4 | 25 |

GRAFICA 10

¿De existir doble tributación, considera necesario reformar la ley para establecer una base imponible distinta?



FUENTE: Datos obtenidos de Fabricantes y Distribuidoras de Bebidas, estudiantes de las promociones 2002 y 2004 de la Maestría en consultoría Tributaria de la Escuela de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, por profesionales expertos y de la Superintendencia de la Administración Tributaria.

El 81% de las personas encuestadas respondieron que si es necesario efectuar cambios a la Ley del Impuesto Sobre Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas, para establecer una base imponible distinta y que la misma no provoque contradicciones a lo estipulado en la Constitución Política de la República de Guatemala, especialmente con el artículo 243, debido a que en el análisis del cálculo del impuesto de esta Ley, se determinó que la base imponible sobre la que recae la carga tributaria es mayor que el precio de venta, situación que merece especial atención puesto que se estaría pagando un impuesto sobre una renta que los Fabricantes e Importadores de Bebidas no van a percibir.

Pregunta No. 11.

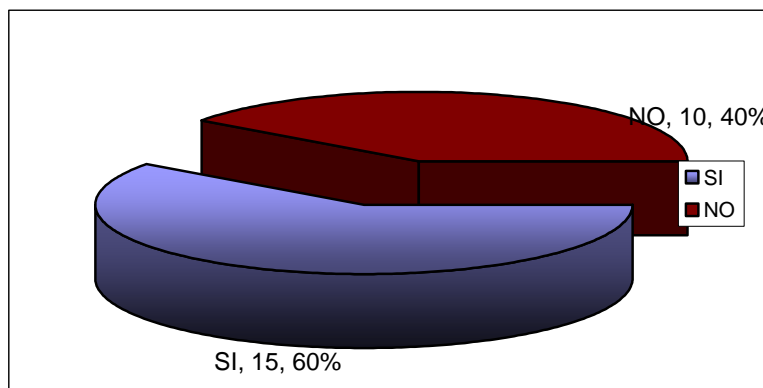
¿Considera similares los conceptos precio del producto (base del IVA) y precio de venta al consumidor final sugerido por el fabricante o importador (base del IDBA)?

CUADRO 11

| SI | NO | TOTAL |
|----|----|-------|
| 15 | 10 | 25 |

GRAFICA 11

¿Considera similares los conceptos precio del producto (base del IVA) y precio de venta al consumidor final sugerido por el fabricante o importador (base del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas)?



FUENTE: Datos obtenidos de Fabricantes y Distribuidoras de Bebidas, estudiantes de las promociones 2002 y 2004 de la Maestría en consultoría Tributaria de la Escuela de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, por profesionales expertos y de la Superintendencia de la Administración Tributaria.

La respuesta a la pregunta que antecede dio como resultado el siguiente: el 60% de las personas encuestadas respondieron que si son similares y un 40% que no tienen similitud, como la base imponible del impuesto es fundamental para el calculo de cualquier impuesto, al aplicarle a esta dos normas tributarias que tienen similitud se cumple con lo establecido en el articulo 243, y son causa de doble tributación.

Pregunta No. 12.

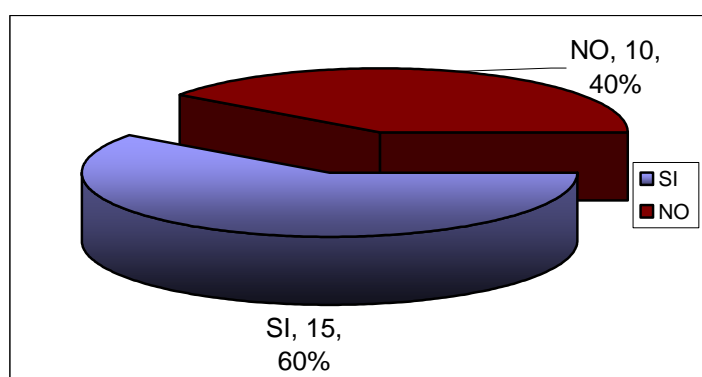
¿Considera más equitativo aplicar un porcentaje uniforme para todas las bebidas, considerando la capacidad de pago del contribuyente?

CUADRO 12

| SI | NO | TOTAL |
|----|----|-------|
| 15 | 10 | 25 |

GRAFICA 12

¿Considera más equitativo aplicar un porcentaje uniforme para todas las bebidas, considerando la capacidad de pago del contribuyente?



FUENTE: Datos de Fabricantes y Distribuidoras de Bebidas, estudiantes de las promociones 2002 y 2004 de la Maestría en consultoría Tributaria de la Escuela de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, por profesionales expertos y de la Superintendencia de la Administración Tributaria.

El 60% respondió que si y el 40% respondió que no, esto indica que no se puede hacer distinción entre los mismos productos, aunado a esto el contribuyente debe de cumplir con una basta gama de responsabilidades. Si se establece una sola tarifa y se minimizan las obligaciones formales a los contribuyentes se facilitará su cumplimiento.

Adicionalmente a las preguntas planteadas se consideraron las preguntas de las entrevistas únicamente a cuatro personas que tienen relación directa con la actividad, el resultado obtenido fue el siguiente:

Preguntas para la Entrevista

¿Considera que la Ley del Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas, contradice principios constitucionales, mencione cuales y por que?

Respuesta: ¿Cuales? 3 personas respondieron que el artículo 243 de la constitución Política de la Republica de Guatemala, ¿Porque? Por la doble tributación que existe entre este impuesto y el Impuesto al Valor Agregado; una persona respondió que no se contradicen principios Constitucionales.

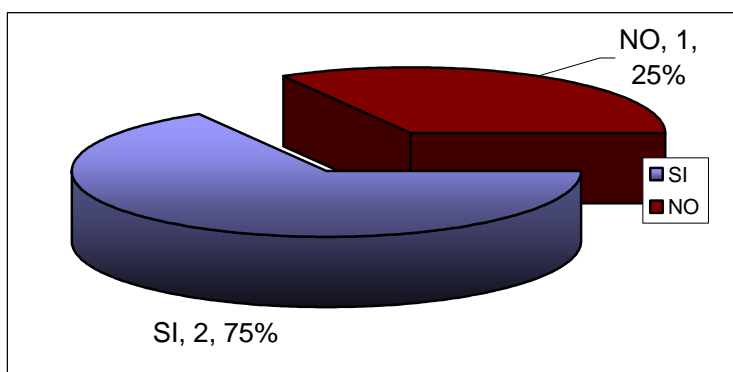
¿Considera que la Ley del Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas, contradice principios constitucionales, mencione cuales y por que?

CUADRO 13

| SI | NO | TOTAL |
|-----|-----|-------|
| 3 | 1 | 4 |
| 75% | 25% | 100% |

GRAFICA 13

¿Considera que la Ley del Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas, contradice principios constitucionales, mencione cuales y por que?



FUENTE: Datos obtenidos de los cuestionarios, que fueron respondidos por Fabricantes y Distribuidoras de Bebidas, por profesionales expertos y de la Superintendencia de la Administración Tributaria.

La pregunta que antecede es clave para la comprobación del tema de investigación que se realizó, debido a proporcionar datos exactos provenientes de fuente fidedigna, lo que comprueba que la Ley del Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas, Decreto Número 21-04 es causa de doble tributación, derivado del análisis e interpretación de los resultados obtenidos, con respecto a la Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto número 27-92, que contraviene el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

En el esquema numero 1 se presenta la forma en que de conformidad con la Ley debe ser calculado el impuesto objeto de la investigación, en el que se aplica la tasa establecida sobre el precio de venta sugerido al consumidor final, sin tomar en cuenta para dicho calculo el Impuesto al Valor Agregado:

4.1.3 Aplicación del Impuesto sobre el Precio de Venta Sugerido

A manera de ejemplo se plantean los siguientes esquemas de cálculo del Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas.

De conformidad con la Ley en estudio, se establece el siguiente procedimiento, para determinar el impuesto que se aplica a la distribución de las bebidas alcohólicas destiladas, Cervezas y otras bebidas fermentadas, descrita como actos gravados, al precio de venta sugerido, sin incluir en dicho precio, el Impuesto al Valor Agregado, ni el impuesto a la distribución, se multiplica por la tarifa asignada dependiendo del tipo de bebida de que se trate, para tener una mejor idea del cálculo se efectúa lo siguiente:

ESQUEMA 1 INTEGRACION DEL PRECIO DE VENTA DEL FABRICANTE E IMPORTADOR

| Cajas | Tipo de Bebida | Precio de Venta Sugerido | Impuesto Sobre la distribución | Impto Valor Agregado | Base de calculo | Impuesto a Pagar 7.5% |
|-------|----------------|--------------------------|--------------------------------|----------------------|-----------------|-----------------------|
| 1 | Vino | 323.93 | 24.29 | (17.91) | 281.73 | 21.13 |
| 1 | Vermouth | 145.35 | 10.90 | (14.51) | 119.95 | 8.99 |

Fuente: Tarifa del impuesto fue tomada del Decreto Número 21-04, para el ejemplo le corresponde el 7.5% los precios son supuestos con la intención de ejemplificar el cálculo del impuesto.

Este esquema muestra la forma en la que la ley indica como debe calcularse el impuesto el que debe ser pagado por el fabricante o distribuidor.

ESQUEMA 2
INTEGRACION DEL PRECIO DE VENTA
DEL FABRICANTE E IMPORTADOR

| Cajas | Tipo de Bebida | Precio de Fábrica sin IVA | Impuesto Sobre la distribución | Impto Valor Agregado | Total Precio de Venta. |
|-------|----------------|---------------------------|--------------------------------|----------------------|------------------------|
| 1 | Vino | 125.00 | 24.29 | 17.91 | 167.20 |
| 1 | Vermouth | 110.00 | 10.90 | 14.51 | 135.41 |

Fuente: Tarifa del impuesto fue tomada del Decreto Número 21-04, los precios son supuestos con la intención de ejemplificar el cálculo del impuesto.

El esquema muestra la forma de cálculo del precio de venta que efectivamente se factura, este impuesto debe ser pagado por el fabricante o importador autorizado por una sola ocasión cada vez que se produzca el hecho generador.

El impuesto es trasladado al distribuidor al agregarlo al costo de las bebidas, que salen de los centros de almacenamiento de la forma siguiente: el fabricante calcula el impuesto con la tarifa correspondiente lo suma al precio de fábrica y se suma el Impuesto al Valor agregado para determinar de esa forma el "precio de venta sugerido al consumidor final, el que deber ser informado a la Superintendencia de Administración Tributaria, por medio de una declaración jurada

ESQUEMA 3

| Tipo de Bebida | Precio Factura sin IVA | Precio de venta al consumidor final, sugerido | Impuesto a pagar Según lo Facturado | Impuesto a Pagar sobre precio Venta al Consumidor final Sugeridos | Variación Pago en exceso |
|----------------|------------------------|---|-------------------------------------|---|--------------------------|
| Vino | 149.29 | 323.93 | 11.20 | 24.29 | 54% |
| Vermouth | 120.90 | 145.35 | 9.07 | 10.90 | 17% |

El precio de venta sugerido, siempre es mayor que el precio de venta al que se esta facturando provocando que el fabricante o el importador pague hasta un 54% en exceso del impuesto, sobre lo que efectivamente no esta percibiendo.

A pesar que en la Ley se establece un impuesto directo para los fabricantes e importadores, en la actualidad éste es trasladado en el precio al consumidor final de forma indirecta, situación por la cual no les preocupa tanto la existencia de éste gravamen pero el consumidor final esta pagando impuesto al valor agregado sobre la porción del impuesto sobre la distribución concretando la doble tributación.

4.1.4. Forma de Facturación:

Para dar cumplimiento a lo establecido en la Ley sobre la Distribución de Bebidas, en lo relacionado a que el fabricante o importador debe dejar reflejado el impuesto en la factura proceden de la siguiente manera:

ESQUEMA 3 FACTURACIÓN

| Código | Cantidad | Descripción | Valor Unitario | Valor Producto | Valor Impuesto | Total a Cobrar |
|--------|----------|--|----------------|----------------|----------------|----------------|
| 900 | 1 | Vino Precio Sugerido Q323.93 | 142.91 | 142.91 | 24.29 | 167.20 |
| 901 | 1 | vino vermouth Precio sugerido Q145.35 | 124.51 | 124.51 | 10.90 | 135.41 |
| TOTAL | | | | <u>267.42</u> | <u>35.19</u> | <u>302.61</u> |

En la factura debe figurar el precio de venta incluyendo el Impuestos del fabricante o importador y referenciar el precio de venta sugerido al consumidor final, este no figura como valor de venta. El precio de venta sugerido es la base del cálculo del impuesto de acuerdo a la tarifa que le corresponda dependiendo el tipo de bebida.(ver anexo 1)

Importadores Eventuales

Como resultado de las entrevistas se obtuvo información sobre los importadores de bebidas que no están registrados como tales en la Superintendencia de Administración

Tributaria, y que adquieran bebidas en el extranjero, al momento de ingresar dichas bebidas al territorio nacional, la aduana les calcula el precio de venta sugerido al consumidor final y cobra el impuesto.

De conformidad con la Ley, este tipo de actividad no esta contenida en el artículo 2 primer párrafo en donde se describe los Actos Gravados ya que la aplicación se establece sobre la Distribución de Bebidas Alcohólica Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas, en el territorio nacional, por lo que este tipo de importaciones lo que se considere para consumo personal no esta afecta al pago del impuesto referido, únicamente para nacionalizar las bebidas descritas en el artículo mencionado, se aplicaran las normas y criterios que regula el Sistema Arancelario Centroamericano SAC, por lo que deberán de pagar los Derechos Arancelarios a las Importaciones (DAI) así como el Impuesto al Valor Agregado.

CONCLUSIONES

Derivado del trabajo de investigación realizado y del análisis de los resultados obtenidos en la encuesta que fue completada por Estudiantes de la Escuela de Postgrado de la Maestría en Consultoría Tributaria, de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, a profesionales expertos en el tema y a fabricantes y Distribuidores de Bebidas, se llegó a las siguientes conclusiones:

1. Que la Ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas y el Impuesto Al Valor Agregado constituyen doble tributación, debido a que el hecho generador, la base imponible, el sujeto pasivo de la obligación tributaria y período de imposición son elementos suficientes para que se produzca.
2. Que con la investigación realizada se validó la hipótesis planteada en el sentido que las Leyes investigadas tienen las características que la Constitución Política de la Republica de Guatemala establece para que se tipifique la doble tributación.
3. Que la Ley del impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas, no esta en congruencia con lo establecido en la Ley del Impuesto Al Valor Agregado, al regular las mismas obligaciones de diferente manera, lo que genera el traslado de este impuesto al consumidor final, mediante un incremento al precio facturado al detallista y éste lógicamente lo traslada al consumidor final incluido en el precio de venta.
4. Que el Impuesto al Valor Agregado es calculado sobre la base imponible del precio de venta al consumidor final la que ya tiene incluido el impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas el que es estimado a conveniencia del contribuyente. Además lo obliga a pagar un impuesto sobre ingresos que al momento de generarse la obligación tributaria estos no serán percibidos y que por lo general son mayores a los precios facturados.
5. Que el Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas, es calculado sobre la base imponible subjetiva del Precio de venta la consumidor final sugerido por el fabricante o el importador.

6. El cálculo es engorroso y ha causado problema en el ajuste de los sistemas de facturación, para lograr que en la factura se refleje el precio de venta sugerido al consumidor final, adicionalmente a la cantidad de trabajo que genera la presentación de las distintas declaraciones y reportes que el contribuyente debe presentar a la Superintendencia de Administración Tributaria. Lo que además ocasiona incongruencia con los principios Constitucionales de Tributación.

RECOMENDACIONES

Derivado de las conclusiones planteadas se desprenden las siguientes recomendaciones:

Al Congreso de la Republica de Guatemala:

7. Que se efectúe un análisis de la trayectoria de la Ley de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas, así como los recursos de inconstitucionalidad planteados, para que las mismas no caigan en contradicción con principios constitucionales especialmente con el artículo 239 de la carta magna al establecer la base imponible del impuesto.
8. Que tome en cuenta la redacción del hecho generador del impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas y el Impuesto Al Valor Agregado, para que estas no contengan similitudes y no se produzca la doble tributación o que se considere el acreditamiento de este impuesto a otros que el contribuyente deba y este obligado a pagar.
9. Que evite que las Leyes aparenten características típicas para que se considere que la misma pueda generar doble imposición tributaria y al promulgar la Ley del impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas, se deben considerar las regulaciones contenidas en la Ley del Impuesto Al Valor Agregado.
10. Que se establezca la base imponible del impuesto basada en el precio real de los bienes y servicios que efectivamente sean percibidos.

A la Superintendencia de Administración Tributaria:

11. Que se establezcan controles para que el Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cerveza y Otras Bebidas Fermentadas, no sea trasladado al consumidor final incluido en el precio de venta sugerido al consumidor final.
12. Que se emitan procedimientos en los cuales facilite al contribuyente el cumplimiento de las obligaciones formales y substanciales así como la simplificación de todos los registros auxiliares que el contribuyente esta obligado a llevar y establecer controles en el área de inventarios, para que todo lo que sale de las bodegas sea efectivamente facturado para evitar la evasión fiscal.

BIBLIOGRAFIA

1. CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, Decreto Número 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado.
2. CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, Decreto Número 07-2002, Ley del Impuesto Específico sobre la Distribución de Vinos sidras, vino vermouth, vinos espumosos y otras bebidas fermentadas.
3. CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, Decreto Número 08-2002, Ley del Impuesto Específico sobre la Distribución de Cerveza y otras bebidas fermentadas.
4. CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, Decreto Número 09-2002, Ley del Impuesto Específico sobre la Distribución de Bebidas Gaseosas, bebidas isotónicas o deportivas, jugos y néctares, preparaciones concentradas o en polvo para la elaboración de bebidas y agua natural envasada.
5. CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, Decreto Número 10-2002, Ley del Impuesto Específico sobre la Distribución de bebidas alcohólicas destiladas, bebidas alcohólicas mezcladas y alcoholes para fines industriales.
6. CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, Decreto Número 21-04, Ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cerveza y Otras Bebidas Fermentadas.
7. CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA. Decreto Número 74-83, Ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cerveza y Otras Bebidas Fermentadas.
8. CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD, Expediente No, 1806-2003, publicado en el Diario Oficial el día 11 de noviembre de 2003.
9. CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD, Expediente No, 404-2002, publicado en el Diario Oficial el día 02 de mayo de 2002.
10. CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD, Expediente No, 629-2003, publicado en el Diario Oficial el día 06 de mayo de 2003.
11. FERNANDEZ MARTINEZ, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal, Mcgraw-Hill, Impreso en México octubre de 1999.
12. GARCIA LAGUARDIA, Jorge Mario. La defensa de la Constitución. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales Universidad de San Carlos de Guatemala, Instituto de Investigaciones Universidad Autónoma de México 1983.

13. GIULIANI FONROUGE Carlos M, Derecho Financiero Doctrina Tributaria, Obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, Volumen 1, 5ª edición Buenos Aires 1993.
14. IGNACIO, de Otto. Derecho Constitucional Sistemas de Fuentes, Las funciones Constitucionales paginas de la 103 a la 123.
15. MEZA DUARTE, Eric. Breve Introducción al Derecho Administrativo Guatemalteco, Segunda Edición Guatemala 1970.
16. MONTIEL ARGUELLO, Alejandro, Manual de Derecho Internacional, Editorial Universitaria Centroamericana, (EDUCA) primera edición, 1976.