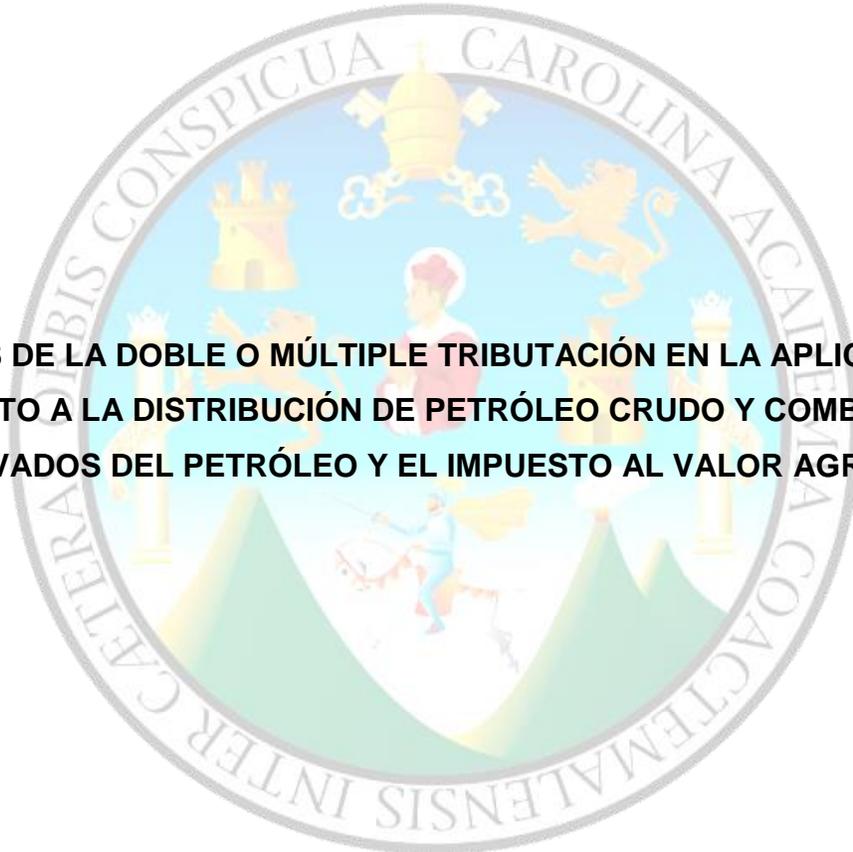


**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN GESTIÓN TRIBUTARIA**



**ANÁLISIS DE LA DOBLE O MÚLTIPLE TRIBUTACIÓN EN LA APLICACIÓN DEL
IMPUESTO A LA DISTRIBUCIÓN DE PETRÓLEO CRUDO Y COMBUSTIBLES
DERIVADOS DEL PETRÓLEO Y EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**



LIC. JOEL BENJAMÍN DE LEÓN MAZARIEGOS

Guatemala, octubre de 2020

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



**ANÁLISIS DE LA DOBLE O MÚLTIPLE TRIBUTACIÓN EN LA APLICACIÓN DEL
IMPUESTO A LA DISTRIBUCIÓN DE PETRÓLEO CRUDO Y COMBUSTIBLES
DERIVADOS DEL PETRÓLEO Y EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

Informe final del Trabajo Profesional de Graduación para la obtención del Grado Académico de Maestro en Artes, con base en el Instructivo para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación aprobado por Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según numeral 7.8 punto séptimo del acta no. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018.

Docente del curso:

LIC. M.A. VÍCTOR ARANGO ARROYO

Autor:

LIC. JOEL BENJAMÍN DE LEÓN MAZARIEGOS

Guatemala, octubre de 2020

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

Decano: Lic. Luis Antonio Suárez Roldán
Secretario: Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal I: Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez
Vocal II: Doctor. Byron Giovanni Mejía Victorio
Vocal III: Vacante
Vocal IV: BR. CC.LL. Silvia María Oviedo Zacarías
Vocal V: P.C. Omar Oswaldo García Matzuy

**TERNA EVALUADORA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN DE LA
PRESENTACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN
SEGÚN EL ACTA CORRESPONDIENTE**

Coordinador: MSc. José Rubén Ramírez Molina
Evaluador: MSc. Elder Hermelindo Fuentes García
Evaluador: MSc. Élide Arias Gómez

**ACTA No. GT-A-9-2020**

De acuerdo al estado de emergencia nacional decretado por el Gobierno de la República de Guatemala y a las resoluciones del Consejo Superior Universitario, que obligaron a la suspensión de actividades académicas y administrativas presenciales en el campus central de la Universidad, ante tal situación la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas, debió incorporar tecnología virtual para atender la demanda de necesidades del sector estudiantil, en esta oportunidad nos reunimos de forma virtual los infrascritos miembros del Jurado Examinador, el 3 de octubre de 2020, a las 15:45 horas para practicar la **PRESENTACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN** del **Licenciado Joel Benjamín De León Mazariegos, Carné 200615300**, estudiante de la Maestría en Gestión Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado de Maestro en Gestión Tributaria, en la categoría de Artes. El examen se realizó de acuerdo con el Instructivo para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación para optar al grado académico de Maestro en Artes, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto SÉPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado –SEP– de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018.-----

Cada examinador evaluó de manera oral los elementos técnico-formales y de contenido científico profesional del informe final presentado por el sustentante, denominado **"ANÁLISIS DE LA DOBLE O MÚLTIPLE TRIBUTACIÓN EN LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO A LA DISTRIBUCIÓN DE PETRÓLEO CRUDO Y COMBUSTIBLES DERIVADOS DEL PETRÓLEO Y EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO"**, dejando constancia de lo actuado en las hojas de factores de evaluación proporcionadas por la Escuela. El examen fue **aprobado** con una nota promedio de **setenta y seis (76)** puntos, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: Que el estudiante atienda las recomendaciones que cada uno de la Terna Evaluadora incorporó en cada documento del Trabajo Profesional de Graduación que se adjuntan, para lo cual dispone de 5 día hábiles de acuerdo al Instructivo para Elaborar Trabajo Profesional de Graduación para Optar a la Maestría en Artes.

En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, a los tres días del mes de octubre del año dos mil veinte.

MSc. José Rubén Ramírez Molina
Coordinador

MSc. Elder Hermelindo Fuentes García
Evaluador

MSc. Érida Arias Gómez
Evaluadora

Lic. Joel Benjamín De León Mazariegos
Postulante



**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO**

ADENDUM

El infrascrito Coordinador del Jurado Examinador CERTIFICA que el estudiante: **Licenciado Joel Benjamín De León Mazariegos, Carné 200615300**, incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 15 de octubre de 2020.

(f)

Msc. José Rubén Ramírez Molina
Coordinador

AGRADECIMIENTOS

A Jehová Dios: Por darme la vida, la salud y la sabiduría para alcanzar este logro.

A mi madre: Por su enorme esfuerzo como padre y madre, su ejemplo de lucha y perseverancia. Muchas gracias.

A mi padre (†): Por la atención y el esfuerzo que nos dio como familia.

A mi esposa: Por su apoyo incondicional motivándome a seguir adelante.

A mis hijos: Por su amor y por ser fuente de inspiración.

A mis hermanos: Con mucho cariño. Compañeros de alegrías y tristezas los llevo en mi corazón.

A mis tíos (†): José De León y Mercedes Reyes, por creer en mí brindándome su apoyo y amor.

A mis primos: De León Reyes, por su apoyo y motivación.

A mi Padrino: Por ser una extraordinaria persona que me ha brindado su amistad, consejos y apoyo.

A mis amigos: Por su amistad y su presencia en este día tan especial.

CONTENIDO

Resumen	i
Introducción	iii
1. Antecedentes.....	1
1.1 Antecedentes teóricos.....	1
1.2 Antecedentes de campo.....	4
2. Marco teórico	5
2.1 Teoría de la contribución	5
2.2 Relación tributaria	6
2.3 Los Tributos	7
2.4 Obligación Tributaria	8
2.5 Impuesto	9
2.6 Principios constitucionales tributarios.....	15
2.7 La doble o múltiple tributación.....	20
2.8 Origen de la doble o múltiple tributación	21
2.9 Elementos para que se realice la doble o múltiple tributación.....	21
2.10 Clases de la doble o múltiple tributación	22
2.11 Consecuencias de la doble tributación.....	23
2.12 Sistemas para Evitar la Doble o Múltiple Tributación	24
2.13 Métodos de interpretación de la ley	25
3. Metodología	29
3.1 Definición del problema.....	29
3.2 Objetivos	29
3.3 Objeto de estudio:	30
3.4 Sujeto de estudio:	30
3.5 Métodos	30
3.6 Técnicas de investigación aplicadas	31
3.7 Resumen del procedimiento usado en el desarrollo del trabajo.....	32
4. Discusión de resultados.....	33

4.1	Ley del impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo	33
4.2	Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA)	38
4.3	Recaudación en concepto de Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, en el año 2019, y su participación en los ingresos tributarios del Estado	42
4.4	Análisis comparativo de la Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo en relación al Impuesto al Valor Agregado	43
4.5	La doble tributación en la en la aplicación del impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo y el impuesto al valor agregado.....	46
5.	Conclusiones	50
6.	Recomendaciones	51
7.	Referencias bibliográficas.....	52
8.	Índice de tablas.....	56

Resumen

El principio de supremacía constitucional se refiere a que la Constitución es la ley jerárquicamente superior del Estado y que sus principios son el fundamento de todo el ordenamiento jurídico. Es decir, que la Constitución es la fuente de legitimación que confiere validez formal y material a todas las leyes y disposiciones del Estado. Este principio lo contiene el artículo 175 constitucional e indica que las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas ipso jure.

La Constitución Política de la República de Guatemala establece en su artículo 243 la prohibición de la doble tributación e indica que 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.

El análisis se realizó para dar respuesta a la interrogante siguiente: ¿Existe doble tributación en la aplicación del Impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo y el impuesto al valor agregado? precisamente con el objetivo de determinar si existe doble tributación cuando se adquieren productos derivados del petróleo y si el Estado cumple con el respecto a lo establecidos en la Constitución.

La Ley del Impuesto al Valor agregado, contenida en el Decreto del Congreso de la República de Guatemala 27-92, en su artículo 2 inciso 1) establece: Por Venta: todo acto o contrato que sirva para transferir a título oneroso el dominio total y parcial de los bienes muebles o inmuebles situados en el territorio nacional.

Mientras que la Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo establece un impuesto sobre el petróleo crudo y los combustibles derivados del petróleo tanto de origen importado como de producción nacional, procesados en el país, que sean distribuidos dentro del territorio nacional.

El Diccionario de la Real Academia Española define la distribución como el reparto de un producto a los locales en que deben de comercializarse.

Tomando en cuenta las definiciones anteriores se concluye que tanto el acto de venta como de distribución van intrínsecamente relacionados y no es posible realizar el acto de venta sin el acto de distribución.

Por otro lado, al hacer el análisis se establece que ambos impuestos son indirectos, porque pueden ser susceptible de traslación, ya que la carga impositiva se transmite a otra persona, distinta a la que establece la ley, el consumidor final. Es real, porque recae sobre un bien mueble o cosa, y es ordinario ya que no tiene una temporalidad definida, su periodo de vigencia es permanente.

Lo anterior se sustenta en el Decreto del Congreso de la República de Guatemala 97-92, artículo 14, que indica que el débito fiscal es la suma del impuesto cargado por el contribuyente en las operaciones afectas realizadas en el período impositivo respectivo. Es decir, que es el impuesto al valor agregado que se le carga al consumidor final.

La Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, contenida en el Decreto del Congreso de la República de Guatemala 38-92, en el segundo párrafo del artículo 15 indica que en el caso de entregas a importadores, distribuidores o transformadores, el impuesto se aplicará al adquirente de los productos afectos y el impuesto pagado lo recuperará éste cuando efectúe la entrega de combustibles a expendedores (gasolineras), consumidores a granel y/o a cualquier adquirente. Es decir, que el impuesto se cargara al consumidor final.

Se concluye que la doble tributación se concreta cuando el consumidor final adquiere productos derivados del petróleo, por lo que se recomienda que El Organismo Ejecutivo y el Organismo Legislativo realicen un plan estratégico en conjunto, que permita eliminar progresivamente la doble tributación.

Introducción

Creando que nadie es superior a la Ley, se presenta el análisis de la doble o múltiple tributación en la aplicación del impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo y el impuesto al valor agregado. El objetivo del análisis es establecer si existe doble tributación en la aplicación de estos dos tributos.

La Constitución Política de la República de Guatemala prohíbe la doble tributación estableciendo que el hecho generador de una obligación tributaria no debe ser gravado más de una sola vez, ya que si esto sucede se están vulnerando los derechos y principios que protegen al contribuyente. En el artículo 243 se establece que existe doble 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 hecho generador atribuible al mismo evento o período de imposición.

El desarrollo del trabajo se divide en cuatro secciones, que ayudan a lograr el objetivo planteado.

En la primera sección se desarrollan los antecedentes los cuales están referidos a los acontecimientos de carácter históricos que guardan una estrecha relación con el tema objeto del trabajo. Conteniendo el principio constitucional que prohíbe la doble tributación establecido en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala; un breve resumen de los datos históricos de la Ley del impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo y una breve reseña de la historia y evolución del Impuesto al Valor Agregado.

La segunda sección contiene el marco teórico en el que se desarrollan aspectos y conceptos necesarios para poder sustentar el trabajo. Conteniendo temas como: Teoría de la tributación, relación tributaria, principios constitucionales tributarios, entre otros.

En la tercera sección se detalla la metodología utilizada para determinar si existe doble tributación en la aplicación del impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo y el impuesto al valor agregado, comprendiendo lo siguiente: definición del problema, objetivo general y específicos, métodos y técnicas de investigación y resumen del procedimiento usado en el desarrollo del trabajo.

La cuarta sección contiene el resultado del trabajo realizado, se muestran los elementos de la Ley del impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo y de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Se presenta un análisis comparativo de la Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo en relación a el Impuesto al Valor Agregado y se desarrolla el tema de la doble tributación en la en la aplicación del impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo y el impuesto al valor agregado.

1. Antecedentes

1.1 Antecedentes teóricos

Constitución Política de la República de Guatemala

La Constitución Política de la República de Guatemala, emitida y promulgada el 31 de mayo de 1985 y vigente desde el 14 de enero de 1986, fue creada por la Asamblea Nacional Constitucional con el fin de organizar jurídica y políticamente al Estado; afirmando la primacía de la persona humana como sujeto y fin del orden social; reconociendo a la familia como génesis primario y fundamental de los valores espirituales y morales de la sociedad y, al Estado, como responsable de la promoción del bien común, de la consolidación del régimen de legalidad, seguridad, justicia, igualdad, libertad y paz.

La Constitución es el límite al poder público, lo cual es de suma importancia para el desarrollo del tema, ya que el poder público es quien posee el poder tributario. Por esta razón en el segundo párrafo del artículo 243 se prohíbe la doble o múltiple tributación interna. Y, establece que 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 (Const., 1985, art. 243)

Reconociendo la existencia de la doble tributación la constitución indica: Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco (Const., 1985, art. 243).

Esta eliminación progresiva le corresponde al organismo legislativo, emitiendo o reformando leyes con el objetivo de cumplir con lo preceptuado por la Constitución; y, la Corte de Constitucionalidad debe velar porque las leyes tributarias estén elaboradas en el marco de lo que establece la constitución

Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo

El impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo fue creado a través del decreto 38-92 del Congreso de la República de Guatemala el ocho de junio de mil novecientos noventa y dos y entró en vigencia el uno de julio del mismo año. En el primer considerando se argumenta que busca “una distribución más adecuada de la carga tributaria, para quienes hacen uso de la red vial del país, o aplicar estos productos a las actividades de la producción y comercio, y el mejoramiento de la administración fiscal.” (Decreto del Congreso de la República de Guatemala 38-92)

El impuesto es generado en el momento del despacho de los productos afectos, es decir, en el momento de la carga de los productos afectos a las unidades de transporte móvil o su trasiego por un sistema estacionario de transporte, para su distribución, uso o consumo, en el territorio nacional.

El decreto 38-92 ha sufrido varias modificaciones, a través de decretos del Congreso de la República, durante el periodo que ha estado vigente. La última se realizó en el Decreto número 38-2005, la cual entró en vigencia el treinta de mayo de dos mil cinco. También ha sufrido derogaciones buscando evitar la doble tributación. Actualmente se encuentran derogados los artículos 1 y 3 del Decreto 04-2003 del Congreso de la República que lo reformaba imponiendo nuevos valores en las tasas impositivas que gravaban los distintos combustibles que se distribuyen y consumen en el país.

Esta Ley contempla dentro de otros, que serán agentes retenedores las personas individuales o jurídicas que se dediquen a la importación y distribución de combustibles y detalla las obligaciones que estos tienen ante el Fisco para presentar la liquidación de dicho impuesto. El Impuesto de Distribución gravaba cada galón americano vendido en el territorio nacional, el cual equivale a 3.785 litros, se aplica al momento de la emisión de la factura indistintamente de que ésta fuera al contado o al crédito, el agente retenedor debe liquidar dicho impuesto en los primeros cinco días hábiles de la semana siguiente de la aplicación mediante una declaración jurada.

Impuesto al Valor Agregado

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) en Guatemala se estableció durante el gobierno del autoproclamado Presidente General Efraín Ríos Montt a través del decreto ley número 72-83 ley del impuesto al valor agregado en la venta de mercancías y en la prestación de servicios no personales, creado el 11 de julio de 1983 y entró en vigencia el 1 de agosto del mismo año, establecía una tasa del 10%. Se pretendía enfrentar la crisis económica, así como cumplir las condiciones del Fondo Monetario Internacional, sobre un préstamo de estabilización concedido un año atrás.

La introducción del IVA constituyó la mayor novedad en la vida tributaria nacional. Con la vigencia de la Ley se introdujo la figura del crédito fiscal y fijó la liquidación del impuesto de manera mensual. La ley estableció una lista de 158 artículos exentos, que incluyó productos alimenticios, medicinas, insumos agropecuarios, útiles escolares, derivados del petróleo, herramientas manuales publicaciones. Entre los servicios no personales exentos estaba el transporte terrestre, la enseñanza privada, las actividades financieras, el arrendamiento de la vivienda, las actividades de exportación y el hospedaje.

De acuerdo con la ley, el impuesto debía cobrarse sobre todas las ventas o importaciones de mercaderías que no gozarán de exenciones, así como sobre el valor de los servicios no personales prestados, siempre que se hubiera inscrito como contribuyente. La liquidación que el contribuyente debía hacer al fisco mensualmente por el impuesto cobrado en cada una de las operaciones gravadas, se debía determinar sustrayendo a dicho monto el total del tributo. Qué el mismo contribuyente hubiera pagado en sus compras en el mismo período.

La primera modificación se dio a tan solo tres meses de su vigencia, el uno de octubre de 1983 a poco menos de dos meses de iniciado su gobierno, alcanzado mediante un golpe militar por acuerdo del Consejo de Comandantes al autoproclamado presidente Efraín Ríos Montt, la administración, del nuevo Jefe de Estado Oscar Humberto Mejía Víctores, reduce el IVA del 10% al 7%, a través del Decreto Ley 120-83, y al mismo tiempo decide ampliar la lista de productos exentos de 158 a 327, esto es, más del doble (Valdez & Palencia, 1998).

El trece de septiembre de 1984 se creó el decreto 97-84, que derogó el decreto 72-83, y creo una nueva ley del impuesto al valor agregado, entró en vigencia el 1 de octubre del mismo año. Después de esto el impuesto sufrió varios cambios más, sin embargo, fue en 1992 en el gobierno democrático de Serrano Elías, que a través del decreto 27-92 del Congreso de la Republica, que se derogó el decreto 97-84 y con la nueva ley se crea la factura para ventas a contribuyentes y comprobantes para ventas a consumidores.

A finales de 1993, el gobierno ante la imposibilidad de honrar los compromisos adquiridos promueve nuevas negociaciones con el FMI suscribiendo un nuevo acuerdo en el que acepta considerar el incremento del IVA al 10% en 1994. Está modificación se materializó a través del decreto 60-94 del Congreso de la Republica, que también eliminó el uso de comprobantes de ventas.

El porcentaje de IVA actual fue establecido en las reformas realizadas en el 2001 a través del decreto 32-2001 que finalmente elevó el impuesto al 12%.

Debido a la importancia del impuesto, son varias las reformas que ha sufrido el decreto 27-92, la última fue la realizada en 2019 en el decreto 7-2019 del Congreso de la Republica, Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, que entró en vigencia el 16 de octubre del mismo año y creo el Régimen especial de contribuyentes agropecuarios, así como el régimen electrónico para pequeño contribuyente y el régimen electrónico especial de contribuyentes agropecuarios.

1.2 Antecedentes de campo

Como lo menciona el Lic. Luis Estuardo Carrera Quezada en su tesis de licenciatura denominada: La doble tributación en la ley del impuesto sobre la distribución de bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas Fermentadas. Presentada en la Facultad De Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar. La doble tributación es problema institucional y constitucional que existe en nuestro país, el principio constitucional de la prohibición a la doble o múltiple tributación claramente expresado en el artículo 243.

2. Marco teórico

2.1 Teoría de la contribución

A lo largo del tiempo se han presentado varias teorías que buscan justificar el derecho del Estado de imponer tributos. Algunos autores como Ernesto Flores Zavala se han interesado en revisar y plasmar estas teorías, logrando explicar la necesidad de la existencia de los tributos. Las ideas principales de Zavala (2001) se pueden sintetizar en las teorías siguientes:

Teoría de los servicios públicos: Indica que los impuestos son el precio de los servicios que el Estado presta a los habitantes. Sin embargo, no necesariamente el contribuyente recibe directamente un servicio o beneficio. A menudo los servicios o beneficios los perciben directamente las personas que no están en capacidad de tributar, es el caso de algunos programas sociales que tienen como fin ayudar a los que por su condición necesitan la asistencia del Estado.

Teoría del seguro: Considera que el impuesto es una prima de seguro que se paga como garantía de la seguridad individual que está obligado a proporcionar el Estado.

Esta teoría se encuentra inspirada en la teoría política del más puro individualismo porque se considera que la única función del Estado es garantizar a cada individuo el respeto de sus propiedades. Por eso se estima que las cantidades que se pagan por concepto del impuesto, constituyen una prima por esta garantía.

Teoría de la relación de sujeción Esta teoría señala que la obligación de las personas de pagar tributos surge simplemente de su condición de súbditos, es decir de su deber de sujeción para con el Estado. Dicho en otras palabras, la obligación no está supeditada a que el contribuyente perciba ventajas particulares, pues el fundamento jurídico para tributar es pura y simplemente la relación de sujeción.

En contra de esta teoría se han formulado críticas tales como que no sólo los súbditos de un Estado están obligados a tributar, sino también los extranjeros.

Teoría del sacrificio Considera al impuesto como un sacrificio y pretende proporcionar un elemento para lograr una distribución equitativa. Considera, además, que el sacrificio debe ser el menor posible.

Teoría de la necesidad social: Indica que el fundamento esencial del tributo es la satisfacción de las necesidades sociales que están a cargo del Estado. Esta teoría hace una comparación entre las necesidades del hombre en lo individual con las de la sociedad, las cuales divide en dos clases: físicas y espirituales.

Las necesidades físicas del hombre son los alimentos, vestido, habitación y en general todas aquellas que son indispensables para subsistir. Una vez satisfechas las necesidades físicas se le presentan al hombre a aquellas necesidades que significan mejorar sus condiciones de vida, las que lo elevarán espiritualmente y le proporcionarán una mejoría en su persona, como la cultura intelectual y física y en general todo lo que le permita su superación personal.

Pero al igual que el hombre en lo individual, la sociedad también tiene que satisfacer necesidades a fin de poder subsistir, lo cual se puede lograr con los recursos que el Estado percibe por concepto de tributos.

2.2 Relación tributaria

La relación tributaria para Saldaña (2005), se da por la potestad tributaria del estado como manifestación de poder soberano, se ejerce y se agota a través del proceso legislativo con la expedición de la ley, en la cual se establece de manera general, impersonal y obligatoria, las situaciones jurídicas o de hecho que, al realizarse, genera un vínculo entre los sujetos comprendidos en la disposición legal. Esa relación que nace al darse la

situación concreta prevista por la norma legal, es la relación jurídica, la cual, cuando su materia se refiere al fenómeno tributario se conoce con el nombre de relación jurídico tributaria.

La relación jurídica tributaria es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas, consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.

2.3 Los Tributos

La definición legal de tributo la encontramos en el Código Tributario, en su artículo 9 el cual indica que 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 (Decreto del Congreso de la República de Guatemala 6-91, art. 9).

El diccionario de la Real Academia Española de la lengua define al tributo como la obligación dineraria establecida por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas (Real Academia Española. (2020). Diccionario de la lengua española, (23 edición). Autor. Recuperado de <https://dle.rae.es>).

Una definición más completa nos brinda el autor Raúl Chicas, quien indica que: Son ingresos públicos de Derecho Público, que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente, exigidas por una administración pública, como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la ley vincula el deber de contribuir. Su fin primordial es el de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público, sin perjuicio de su posible vinculación a otros fines (Chicas Hernández, 2000, pág. 83).

De las definiciones anteriores podemos establecer los elementos siguientes:

- a) Legalidad: porque los tributos se originan con base a una ley, que es emanada por el Congreso de la República que es la entidad encargada de Decretar impuestos conforme a las necesidades del Estado de acuerdo a lo establecido en el artículo 171 de la Constitución Política de la República de Guatemala (Const., 1985, art. 171).
- b) Coercibilidad: Que el Estado obliga al contribuyente para que realice el pago aún en contra de la voluntad.
- c) Sujeto Activo de la Obligación: El Estado.
- d) Sujeto Pasivo de la obligación: El Contribuyente
- e) Finalidad: ayudar que se cumpla con los fines del Estado para su funcionamiento como tal.
- f) Objeto de la Obligación: la obligación de dar, usualmente una prestación de dinero.

El Código tributario en su artículo 10 contiene la clasificación legal de los tributos, siendo los siguientes: impuestos, arbitrios, contribuciones especiales contribuciones por mejoras.

2.4 Obligación Tributaria

De acuerdo con lo establecido en 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.

Teniendo como objeto el pago de un tributo, al realizarse la presunción del hecho generador previsto por la ley conservando así su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante alguna garantía.

Según Delgadillo (1998, pág. 97) la obligación tributaria es toda conducta que el sujeto debe realizar cuando se coloca en el supuesto que establece la norma tributaria, independientemente que esta conducta sea de dar, de hacer o de no hacer. Es la

necesidad jurídica que tiene una persona de cumplir una prestación de diverso contenido o como la conducta debida en virtud de la sujeción de una persona a mandato legal.

Se puede concluir que la obligación tributaria es la obligación de pagar una determinada cantidad de dinero a título de tributo. La obligación tributaria origina un vínculo o nexo jurídico entre dos sujetos, acreedor y deudor, que determina que el primero de ellos puede exigir del deudor el cumplimiento de una determinada prestación. Además, es el mecanismo técnico jurídico que se arbitra para que el poder público pueda exigir tributos.

Para Juan Carlos Luqui (1989) la obligación tributaria nace por la sola voluntad del Estado porque es quien posee el imperium para someter la voluntad del particular con la imposición tributaria.

2.5 Impuesto

El Diccionario de la Real Academia Española define al impuesto como el tributo que se exige en función de la capacidad económica de los obligados a su pago (Real Academia Española. (2020). Diccionario de la lengua española, (23 edición). Autor. Recuperado de <https://dle.rae.es>).

Chicas Hernández dice que el impuesto es la prestación pecuniaria exigida por el Estado en virtud de una potestad de imperio, y en la forma y manera establecida por la ley a las personas individuales y colectivas, de acuerdo a su capacidad tributaria, sin la existencia de contraprestación alguna determinada y con la finalidad de satisfacer los gastos públicos, entendiendo como tal, los fines que como presupuesto se ha fijado el Estado (2000, pág. 85).

2.5.1 Elementos del Impuesto

Podemos mencionar como elementos del impuesto los siguientes:

- a. **Sujetos:** Los sujetos del impuesto, son:

- El sujeto activo: Es quien tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados por la ley. En materia tributaria esta facultad no es discrecional, por el contrario, se presenta como una facultad-obligación de carácter irrenunciable, de lo que resulta que no solo tiene el derecho o facultad de exigir el cumplimiento sino también la obligación de hacerlo.

El sujeto activo puede ser cualquier institución del Estado, ya sea descentralizada autónoma o semiautónoma o centralizada; o sea cualquier ente público que esté facultado, conforme a la ley para cobrar tributos.

El Código Tributario en su artículo 17 establece que el sujeto activo es el Estado o el ente público acreedor del tributo. la Superintendencia de Administración Tributaria es la entidad encargada de la organización administración del sistema de recaudación y control de tributos y ejercer con exclusividad las funciones de la administración tributaria del país (Decreto del Congreso de la República de Guatemala 1-98, art. 17).

- El sujeto pasivo: es la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma. En materia tributaria encontramos que la realización del hecho generador crea a favor del sujeto activo la facultad de exigir el cumplimiento de las obligaciones, tanto sustantivas como formales. Sin embargo, se puede dar el caso que la contribución no sea enterada por la persona que realizó el hecho generador, si no por un tercero que de una o de otra forma tuvo relación con el sujeto del impuesto ya sea por coparticipación en la celebración de un acto jurídico, la adquisición de un derecho o cualquier otra circunstancia (Delgadillo Gutiérrez, 1998).

b. Hecho Generador: El hecho generador o hecho imponible se da con la realización del supuesto previsto en la norma que dará lugar a la obligación tributaria en general ya sea de dar, hacer o no hacer.

El Código Tributario define al hecho generador o hecho imponible como el presupuesto establecido por ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

De acuerdo con el Decreto del Congreso de la República de Guatemala 6-91, artículo 32, Código Tributario, se considera que el hecho generador ocurre y produce efectos:

- En los casos en que el presupuesto legal esté constituido sólo por hechos materiales, desde el momento en que se haya realizado todas las circunstancias y elementos integrantes de él, necesarios para que produzcan los efectos que normalmente le corresponden.
- En los casos en que el presupuesto legal comprenda hechos, actos o situaciones de carácter jurídico desde el momento en que estén perfeccionados o constituidos, respectivamente de conformidad con el derecho que les es aplicable.

El hecho generador o hecho imponible es el que da nacimiento a la obligación tributaria entre el sujeto pasivo y el Estado, es el presupuesto o la circunstancia preestablecida en la ley, que el sujeto pasivo realiza en determinada actividad o acción que de la cual se origina la obligación del pago del impuesto.

El hecho generador, según Carrera (1994), tiene dos elementos que son:

- Elemento Subjetivo: Se refiere a la persona que realiza el acto, negocio u operación que la ley ha configurado como elemento objetivo.
- Elemento Objetivo: Se refiere a los hechos, actos, actividades negocios jurídicos, indicativos de capacidad económica a los que el legislador somete a imposición.

El elemento objetivo lo estudia Carrera con varios aspectos que son:

- Aspecto Material: la situación base indicativa de capacidad económica.
- Aspecto Espacial: El acto o negocio jurídico en definitiva el aspecto material se desarrolla en el marco de unas coordenadas espaciales, dentro del territorio de uno o de varios entes públicos impositores.
- Aspecto Cuantitativo: El aspecto cuantitativo del elemento objetivo expresa la posibilidad que tiene el aspecto material de ser medido, de ser cuantificado y valorado, lo que influirá decisivamente en la determinación de la prestación tributaria.
- Aspecto Temporal: El aspecto temporal del elemento objetivo del hecho generador con el que queremos expresar la dimensión en el tiempo del aspecto material. Así puede hablarse de tributos instantáneos y de tributos periódicos.

c. Base Imponible: Es la cuantificación y valoración del hecho generador determinando la obligación tributaria, se trata de la cantidad sobre la cual se aplicará el impuesto.

El diccionario de la Real Academia Española indica que es la cuantificación y valoración del hecho generador determinando la obligación tributaria, se trata de la cantidad de dinero que el sujeto pasivo le paga al sujeto activo (Real Academia Española. (2020). Diccionario de la lengua española, (23 edición). Autor. Recuperado de <https://dle.rae.es>).

Carrera Raya define a la base imponible como el elemento que surge en la operativa que refleja la valoración concreta del aspecto material del hecho imponible y que está limitado a una doble exigencia: de respeto al principio de legalidad y al principio de capacidad económica.

d. Tipo positivo: Es el porcentaje aplicable a la base imponible con el objeto de calcular el gravamen. Para Carrera Raya el tipo impositivo es la tasa porcentual que se aplica a la base imponible para obtener una cuota tributaria, esta puede darse de dos formas que son:

- Tipo impositivo fijo o proporcional: es el porcentaje aplicable a la base imponible que no varía cuando esta se incrementa.
- Tipo impositivo progresivo: porcentaje aplicable a la base imponible que varía al incrementarse esta.

2.5.2 Clasificación del Impuesto

En la doctrina hay diversas clasificaciones, para el desarrollo del tema se tomará la clasificación de Armando Porras y López, quien clasifica los impuestos la manera siguiente:

a) Directos e indirectos

Los impuestos directos son aquellos en los que el Estado actúa sobre el verdadero sujeto pasivo, a fin de que cumpla con la obligación Tributaria en términos de ley (Porras Y López, 1977).

Para Martí (1978) citado en Carrera (2012) “los impuestos directos son aquellos que no son susceptibles de traslación, es decir que repercuten en el contribuyente designado por la ley”. Es importante acotar que en este caso traslación del tributo es el traspaso de la carga impositiva del contribuyente a otra persona distinta.

Con base a lo anterior, los impuestos directos son aquellos en los que el sujeto pasivo no va a poder trasladar la carga tributaria a otro sujeto, es decir, que en el mismo sujeto pasivo que recae la obligación tributaria es quien la paga.

Los impuestos indirectos son aquellos en los que el Estado actúa sobre el sujeto pasivo al impuesto, pero es una tercera persona, quien cumple con la obligación tributaria. En este tipo de impuestos debe distinguirse entre el sujeto pasivo del impuesto y el sujeto pagador del mismo, un sujeto pasivo por ley y un sujeto pasivo por hecho.

Los impuestos indirectos son aquellos impuestos en los que el sujeto pasivo delega la carga tributaria a otro sujeto, se otorga la traslación del impuesto a otro sujeto. Esto lo explica Nájera de manera puntual, indicando que,

el sujeto pasivo puede trasladar a otras personas, de manera tal que no sufre el impacto económico del impuesto en forma definitiva, ejemplo sería, el impuesto al valor agregado, pues el comerciante lo traslada al consumidor y recupera el dinero que tuvo que pagar al fisco (Nájera Martínez, 2012, pág. 58).

b) Impuestos reales y personales

El impuesto real es el que recae sobre un bien mueble o inmueble, sin considerar las condiciones del sujeto que realiza el acto, mientras que los impuestos personales son los que recaen sobre la persona,

Para Margain (2014), los impuestos reales son los que desatienden de las personas y exclusivamente se preocupan por los bienes o las cosas que gravan; en cambio en los impuestos personales se atienden a las personas, a los contribuyentes, como los pagaderos de los mismos (pág. 90). Como ejemplo de un impuesto real podemos mencionar el Impuesto Único Sobre Inmuebles, y del impuesto personal el Impuesto Sobre la Renta.

c) Impuestos ordinarios y extraordinarios

Esta clasificación es en función del tiempo y de ciertas circunstancias que obligan al Estado a establecerlos. de acuerdo con Porras (1977)

Los impuestos ordinarios son aquellos impuestos que periódicamente se establecen de acuerdo con las leyes, han existido siempre, independientemente de los ajustes que se han realizado a los mismos. En cambio, los impuestos extraordinarios nacen en periodos de profundas alteraciones de un país, ya sea que esos períodos sean benéficos o bien manifestaciones de crisis económicas que afectan la vida de un país (pág. 107).

los impuestos ordinarios ya son creados para cubrir las necesidades del Estado con una temporalidad indefinida, Estado quiere decir que se repiten en cada año fiscal. En cambio, los extraordinarios son impuestos creados por ley por un período de tiempo para una poder cubrir una necesidad específica del Estado.

d) Impuestos proporcionales y progresivos

Los impuestos proporcionales son aquellos en los que el tipo impositivo, siempre es constante, no importando si la fortuna, consumo o hecho generador vaya en aumento.

Los impuestos progresivos son aquellos en los que el tipo impositivo va aumentando al mismo tiempo que va aumentando el ingreso, la utilidad o la riqueza, pero dicho tipo impositivo no es constante como los impuestos proporcionales.

2.6 Principios constitucionales tributarios

La Constitución contiene el gran pacto social en el que se acordaron los lineamientos supremos que deben seguirse en la relación del Estado y la población. Debido a la

jerarquía de estos lineamientos o principios constitucionales el legislador debe considerarlos en la creación de las leyes tributarias. Entre los principios aplicable a los tributos que contiene la constitución, están los siguientes:

1) Principio de legalidad: La frase en latín *Nullum Tributum sine legem*, no hay tributo sin ley anterior, se utiliza para identificar este principio. Esto quiere decir que no puede existir un tributo sin una ley previa que lo establezca.

El principio de legalidad está establecido en la Constitución Política de la República de 1985, en su artículo 239 indica que corresponde exclusivamente al Congreso de la República decretar impuestos ordinarios y extraordinarios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar la base de recaudación especialmente las siguientes:

- a) Hecho generador
- b) Exenciones
- c) Sujeto pasivo de la relación tributaria
- d) Base imponible
- e) Deducciones, descuentos reducciones y recargos
- f) Las infracciones y sanciones tributarias.

Además, el mismo artículo establece que son nulas de pleno derecho las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo.

2) Principio de igualdad: Lo establece el Constitución en el artículo 4, y básicamente garantiza que todos deben tener iguales oportunidades y responsabilidades. Esta igualdad se refiere al mismo trato a las personas que se encuentran en similitud de condiciones, Carlo Fonrouge (1997) inquina al respecto que:

La igualdad de los contribuyentes frente a una ley no es una igualdad matemática que supondría una imposición aritméticamente igual de su quantum para cada uno de los

habitantes sino la igualdad de tratamiento frente a igualdad de situaciones o circunstancias. Ello a su vez, supone que, a situaciones o circunstancias desiguales, corresponde tratamiento desiguales y a la gran problemática que se desarrolla alrededor de esta garantía constitucional, estriba en determinar cuando las circunstancias o situaciones previstas por el legislador como desiguales son, razonables en su fundamentación como para justificar un tratamiento desigual frente a la ley fiscal (pág. 303).

Es decir, quien tuviera la misma capacidad económica, debe de pagar la misma cantidad de impuesto.

3) Principio de equidad: Para comprender el principio de equidad, se cita los argumentos vertidos por la Corte de Constitucionalidad que resolvió lo siguiente: Este principio tributario garantizado por la Constitución debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe de ser mayor y, de esta forma el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador, debe fijar los parámetros que hagan efectivo estos principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez, establecer excepciones que excluyan determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible excluyendo del gravamen, los gastos necesarios para poder producir la renta. El principio de la capacidad de pago, también tiene como presupuesto la personalización del mismo... (Sentencia de la Corte de Constitucionalidad. Expediente 167-95, 1995).

El artículo 243 de la Constitución establece que el sistema tributario debe ser justo y equitativo, y del párrafo anterior, se deduce que equidad es la aplicación de la ley en igualdad de condiciones a los que se encuentran en igualdad de circunstancias, es

decir, que la carga del impuesto debe ser de acuerdo con la capacidad contributiva de los sujetos.

- 4) Principio de no confiscación:** Se refiere al respeto al derecho de propiedad privada que debe tener el sujeto que detenta la competencia tributaria aplicativa y que pretende constituirse en un límite a su ejercicio desproporcionado. En ese sentido un La Constitución Política en su artículo 243 prohíbe los tributos confiscatorios.

Un tributo es confiscatorio cuando su monto es superior a una parte importante de la manifestación de la riqueza concreta sobre la cual se aplica.

La no confiscación está íntimamente ligada al principio de legalidad y al principio de capacidad de pago garantizando la Constitución.

- 5) Principio de Capacidad de Pago:** Las leyes tributarias deben considerar la competencia económica que tiene el sujeto pasivo para cumplir con la obligación tributaria, tomando en cuenta las diversidades individuales y las capacidades económicas que tenga cada sujeto pasivo.

El artículo 243 de nuestra Constitución establece que el sistema tributario debe de ser justo y equitativo. Y para tal efecto las leyes tributarias deben de ser estructuradas de acuerdo al principio de capacidad de pago (Const., 1985, art. 243).

Este principio se sustenta en que los contribuyentes deben ser tratados con igualdad y que los desembolsos por tributos que puedan efectuar implique un sacrificio equivalente para cada uno de ellos, en consecuencia, los contribuyentes que tengan igual capacidad de pago, contribuyan en la proporción; y los contribuyentes con diferente capacidad económica lo hagan de proporción diferente.

6) Principio de no retroactividad: Establece que la ley tributaria no tiene efecto retroactivo, dentro del ámbito temporal no se puede aplicar hacia el pasado, este principio consiste en que no se puede aplicar la ley a hechos anteriores.

El artículo 15 de Constitucional establece que la ley no tiene efecto retroactivo salvo en materia penal cuando favorezca al reo (Const., 1985, art. 15).

Sin embargo, el artículo 66 del Código Tributario también regula la irretroactividad y establece que las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. Pero también contiene una excepción, indicando que tendrán efecto retroactivo las normas que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas siempre que favorezcan al infractor y que no afecten resoluciones y sentencias firmes (Decreto del Congreso de la República de Guatemala 6-91, art. 66) . Esta excepción se encuentra inmersa en el principio in dubio pro contribuyente, es decir, que ley puede tener efecto retroactivo únicamente a favor del contribuyente si esta es beneficiosa para este.

7) Principio de seguridad jurídica: La Corte de Constitucionalidad en el expediente 1258-00 hace mención que,

El principio de seguridad jurídica que establece el artículo 2 de la Constitución, consiste en la confianza que tiene el ciudadano, dentro de un estado de derecho, hacia el ordenamiento jurídico; es decir, hacia el conjunto de leyes que garantizan su seguridad, y demanda que dicha legislación sea coherente e inteligible; en tal virtud, las autoridades en el ejercicio de sus facultades legales, deben actuar observando dicho principio, respetando las leyes vigentes, principalmente la ley fundamental (Sentencia de la Corte de Constitucionalidad, Expediente 1258-00, 2001).

El principio de seguridad jurídica protege a la persona contra las arbitrariedades por parte del Estado, en aras de salvaguardar el estado de derecho, como una garantía de toda persona nace la figura de seguridad jurídica que el Estado debe de proporcionar a los habitantes, nacionales o extranjeros.

8) Principio de Prohibición de Doble o Múltiple Tributación: Este principio se encuentra estipulado en el artículo 243 de La Constitución Política de la República de Guatemala estableciendo que se prohíbe la doble o múltiple tributación interna.

La doble o múltiple tributación surge 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. La Constitución Política de la República establece que una vez promulgada, deberán irse eliminando progresivamente los casos de doble o múltiple tributación, para que no se dañe al fisco.

2.7 La doble o múltiple tributación

Como se mencionó anteriormente, el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece que es hay doble o múltiple tributación cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.

Para Carmen Díaz Dubón (2003) “la doble tributación se presenta cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos, ya los establezca una misma entidad o bien porque concurren en esa fuente dos o más entidades diversas” (pág. 77).

Juan Carlos Luqui (1989) concluye que existe doble o múltiple tributación “cuando un mismo contribuyente está sometido al pago de más de un impuesto, de igual naturaleza por el mismo hecho generador, por idéntico periodo, aplicado por un mismo ente político que tenga el correspondiente poder originario para crearlo” (pág. 166) .

Es decir, que la doble tributación se realiza cuando un mismo hecho generador es gravado por dos o más impuestos establecidos en Ley, para que estos sean pagados por el mismo sujeto pasivo a una entidad específica o a varias entidades obligadas a cobrar este impuesto.

2.8 Origen de la doble o múltiple tributación

De acuerdo con Chicas Hernández (2000) la doble Tributación puede originarse en los siguientes casos:

- ✓ Los casos de superposición administrativa: existe cuando dos autoridades financieras diferentes gravan la misma fuente.
- ✓ Los países con sistemas administrativos divididos en federaciones, en Estados y Provincias, donde recae un impuesto para toda la Federación y otro impuesto igual para el Estado o provincia.
- ✓ De la riqueza desplazada más allá de los límites y aptitudes de los contribuyentes a fin de que la presión tributaria ejercida sobre ellos no implica que su destrucción patrimonial y el aniquilamiento de la fuente de recursos que interesa al Estado conservar en cumplimiento de sus fines primordiales para que no desaparezca en la base de los múltiples impuestos que forman un sistema tributario (pág. 54).

2.9 Elementos para que se realice la doble o múltiple tributación

Los elementos que intervienen en la doble o múltiple tributación son:

- a) Unidad Sujeto Pasivo: la cual indica que hay unidad del sujeto pasivo cuando la persona individual o jurídica obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias es la misma.
- b) Unidad de objeto: la obligación tributaria es la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, consistente en dar determinada suma de dinero al Estado y el objeto del impuesto consiste en el presupuesto o antecedentes de la obligación. Esta unidad se refiere a que el objeto y el hecho generador de un impuesto lo es también de otro, lo que se da como consecuencia que se esté tributando doblemente.
- c) Unidad de tiempo: se refiere a que la doble tributación debe recaer durante el mismo lapso, ya que de no ser así no sería una doble tributación.

2.10 Clases de la doble o múltiple tributación

Las clases de doble tributación que existen son:

- a) Doble Tributación Interna: Es la que se presenta en un solo país cuando una misma fuente o hecho generador es gravado con dos o más impuestos ya sean cobrados por dos sujetos con poder tributario distintos o por uno solo.

Para José María Martí (1978) , la doble o múltiple tributación interna es uno de los problemas que adquieren mayor gravedad en los Estados que han adoptado una organización de Estados Federados (pág. 84), como México, Estados Unidos, Argentina, Brasil, porque la doble tributación ahí recae que dos Estados del país tienden a cobrar dos impuestos iguales a un mismo sujeto pasivo en distinto Estado de la Federación.

Guatemala no sigue el sistema federativo, por lo que la doble tributación interna ocurre cuando un hecho generador es gravado por dos leyes distintas o se cobra un mismo impuesto varias veces, al mismo sujeto en otra circunscripción municipal.

- b) Doble Tributación externa o Internacional: Esta clase de doble tributación surge cuando más de un país grava el mismo impuesto a un sujeto pasivo que realiza un mismo hecho generador.

Para Flores Zavala (2001) la doble tributación internacional surge cuando un mismo Sujeto Pasivo, durante un mismo periodo fiscal es gravado por un mismo hecho generador, por dos o más Estados ya sea por nacionalidad, residencia, sede de negocios o fuente de renta (pág. 312)

La doble tritutación internacional desmotiva las relaciones comerciales de contribuyentes con otros países pues deberán pagar más de una vez por un mismo

hecho generador. Por tal motivo, es más llamativo hacer negocios con países que abordan la problemática, evitando que se dé la doble carga tributaria.

En la Constitución únicamente se encuentra prohibida la primera. Sin embargo, debido a la globalización es necesario que el Estado aborde el tema de tributación internacional a través de convenios con otros países.

2.11 Consecuencias de la doble tributación

Entre los efectos que ocasiona la doble o múltiple tributación, podemos mencionar los siguientes:

- La violación de la Constitución Política de la República de Guatemala, ya que en el artículo 239 se establece que los impuestos deben crearse conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a los principios de equidad y justicia tributaria, mientras que el artículo 243 establece la prohibición a la doble tributación, por lo que es claro que a pesar de que haya necesidad del Estado de crear nuevos impuestos, no es justo ni equitativo que se esté grabando un mismo hecho dos veces con distintas leyes siendo esto contrario a los principios constitucionales tributarios.
- Se vulnera el principio capacidad de pago, establecido en el artículo 243 constitucional, que debe considerarse para la aprobación de una carga tributaria, tomando en cuenta las cualidades individuales y personales de los contribuyentes a efecto de que su participación en la financiación del gasto público constituya un sacrificio proporcional a su condición patrimonial particular.
- Al considerar el total de contribuciones que tiene el mismo hecho generador, puede darse un impuesto confiscatorio, es decir, aquel impuesto excesivo, que produce efectos indeseables, que excede el límite de lo razonable o aquellos que

sustraigan una parte sustancial de la propiedad o renta. Es por eso que se encuentren establecidos principios rectores del ejercicio del poder Tributario del Estado que buscan garantizar los derechos fundamentales de los ciudadanos.

- La distribución de la carga tributaria no es equitativa, ya que existen personas que contribuyen más de una vez por un mismo hecho imponible.
- Se perjudica al contribuyente en su economía personal.
- Se provoca la abstención o la realización cada vez menor de actividades que genera ingresos al Estado.
- Motiva el crecimiento de la evasión y desestimulan la inversión.

2.12 Sistemas para Evitar la Doble o Múltiple Tributación

Chicas Hernández (2000) indica los medios para evitar la doble imposición o doble tributación:

- Procedimiento Unilateral: esta se realiza cuando el Estado en uso de su soberanía dicta las medidas legislativas necesarias para evitar la doble imposición.
- Deducción: El Estado concede la deducción del Impuesto Sobre la Renta pagado por la misma materia en otro Estado.
- Exención: el Estado exceptúa a la persona del pago de ciertos impuestos, pero grava con otros, un claro ejemplo de estos son la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolo que exime los actos afectos por la Ley del Valor Agregado IVA, es decir que no se pagará el primer impuesto, pero no se libera de pagar el segundo, pero así se evita la doble tributación.
- Procedimiento Bilateral o Plurilateral: consiste en que dos o más Estados celebren convenios tendientes a evitar la doble imposición. (pág. 143)

2.13 Métodos de interpretación de la ley

El propósito de realizar la interpretación de la ley es buscar el sentido exacto de la norma. La Ley del Organismo Judicial, Decreto del Congreso de la República de Guatemala 2-89, artículo 11, indica que las normas se interpretarán conforme a su texto según el sentido propio de sus palabras. a su contexto y de acuerdo con las disposiciones constitucionales.

Según el conjunto de una ley el contenido de cada una de sus partes. pero los pasajes de la misma se podrán aclarar. atendiendo al orden siguiente.

- a) A la finalidad y al espíritu de la misma:
- b) A la historia fidedigna de su Institución;
- c) A las disposiciones de otras leyes sobre casos o situaciones análogas.
- d) Al modo que parezca más conforme a la equidad y a los principios generales del derecho

Para tener una mejor comprensión se desarrolla brevemente cada método de interpretación.

1) Método gramatical

Este método también se conoce como método literal literal, consiste en asignar a cada norma el significado real que poseen las palabras que la conforman.

Es importante tomar en cuenta este método para la interpretación de las normas, ya que no puede apartarse de su literalidad, aun cuando se usen otros sistemas o criterios que permitan ir más allá del texto de la norma.

De acuerdo con Vladimiro Naranjo Mesa (2010, Pág. 411), este método consiste en asignar a las palabras empleadas en las normas el significado exacto que dichos vocablos tienen en el lenguaje ordinario, conforme a las definiciones que de ella se

den en los diccionarios más reputados, o en lenguaje técnico-jurídico usualmente utilizado en la respectiva área del conocimiento.

Al utilizar este método se pretende descubrir el significado y sentido de la norma a través del estudio y análisis de la letra de su propio texto.

2) Método sistemático

Este método se fundamenta en que una norma no es un mandato aislado, sino que responde al sistema jurídico normativo orientado hacia un determinado rumbo en el que, conjuntamente con otras normas, se encuentra vigente; por tanto, siendo parte de este sistema, y no pudiendo desafinar ni rehuir del mismo, el significado y sentido de la norma jurídica podrá ser obtenido de los principios que inspiran ese sistema, principios y consiguiente significado y sentido que incluso pueden ser advertidos con mayor nitidez del contenido de otras normas del sistema.

De acuerdo con María Guitierrez de Colmenares (2013), este método contempla como principio jurídico sistemático:

- ✓ La jerarquía normativa y la necesidad de interpretar todo el ordenamiento jurídico desde su norma fundamental o constitución.
- ✓ La unidad del ordenamiento jurídico y el principio de interpretación conforme a la constitución de todo el ordenamiento jurídico.
- ✓ La constitución como norma interpretativa, como criterio hermenéutico fundamental de todo el ordenamiento jurídico.
- ✓ El principio de interpretación conforme a la constitución como trasposición de un postulado de la concepción iusnaturalista del derecho a la teoría del constitucionalismo y del Estado de Derecho.

- ✓ La justicia constitucional en la interpretación del ordenamiento jurídico conforme a la norma fundamental del Estado.”

Alberto Trabucchi (1967, pág. 134) sostiene que en un cierto sentido el ordenamiento jurídico se compara a un complejo organismo viviente y coordinado en sus elementos; es un todo orgánico, un sistema completo y complejo que no admite contradicciones. Explica que así, una norma jurídica que en sí misma tiene un significado, puede adquirir un sentido distinto cuando se pone en relación con las demás normas que constituyen el derecho vigente.

3) Metodo analógico

Surge de la necesidad de llenar un vacío legal por medio de un cuerpo u otra norma que regule un supuesto similar dentro del caso concreto que se vaya a resolver.

Vladimiro Naranjo Mesa (pág. 414) indica que en cuanto a la interpretación analógica, cabe anotar que con ella se busca que el intérprete establezca la semejanza entre un caso claramente cubierto por la norma y otro no previsto por ella, para proceder a investigar cuál es el criterio con que la norma enfoca el caso previsto y así aplicar el mismo criterio a que no lo está.

4) Método histórico

A través de este método se busca interpretar la norma acudiendo a sus antecedentes tales como las ideas de sus autores al elaborar los proyectos, los motivos que propiciaron la redacción y emisión de la ley, informes, debates.

Soriano Ramón (1997, pág. 261) lo manifiesta de la siguiente forma: Si las normas jurídicas sufren un proceso de elaboración y éste es cognoscible mediante el examen de la documentación correspondiente, es lógico pensar que el recurso a la historia

constructiva de la norma puede ser válido cuando hay problemas para fijar su significado.

Para Vladimiro Naranjo Mesa (2010, pág. 414) Este sistema consiste en indagar los antecedentes o raíces históricas de la norma constitucional para desentrañar su espíritu.

Sin embargo, no se debe tomar aisladamente la norma objeto de interpretación, debe hacerse con el contexto de aquel momento, Considerando el momento histórico en el que fue creada. Si no se realiza de esta manera se daría una interpretación incongruente en la realidad actual.

3. Metodología

La metodología utilizada para determinar si existe doble tributación en la aplicación del impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo y el impuesto al valor agregado, será desarrollada en este capítulo y comprende lo siguiente: definición del problema, objetivo general y específicos, métodos y técnicas de investigación y resumen del procedimiento usado en el desarrollo del trabajo.

3.1 Definición del problema

La observación y respeto al marco legal vigente en materia tributaria es de suma importancia, tanto para gobernados como para gobernantes. Por lo que determinar si existe violación a un principio constitucional es relevante para poder tomar las medidas correctivas correspondientes y así fomentar la confianza en las leyes y el sistema tributario.

En el desarrollo del tema se busca dar respuesta a la pregunta siguiente: ¿Existe doble tributación en la aplicación del impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo y el impuesto al valor agregado?

El objetivo principal de esta investigación es realizar un análisis para responder la pregunta anterior, considerando como ámbito geográfico la República de Guatemala en el periodo 2019.

3.2 Objetivos

Los objetivos son el resultado que se pretende con la investigación. A continuación, se presenta el objetivo general y los objetivos específicos del tema en estudio.

3.2.1 Objetivo general

Establecer si se cumple con el principio constitucional de no doble tributación, a través del análisis de la aplicación del impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo y el impuesto al valor agregado, respecto a la distribución de petróleo y sus derivados.

3.2.2 Objetivos específicos

Analizar los diferentes conceptos y aspectos necesarios para establecer si existe o no, la doble tributación en la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo.

Cuantificar la recaudación que tiene la administración tributaria en concepto de IDP, en el año 2019, para determinar su participación en los ingresos tributarios que obtiene el Estado.

3.3 Objeto de estudio:

El objeto de estudio del presente trabajo es la doble o múltiple tributación.

3.4 Sujeto de estudio:

Los sujetos que se analizan son el Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo (IDP) y el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

3.5 Métodos

Como método general de la investigación científica, se utilizó en todo el desarrollo del trabajo. El método científico, se refiere a un conjunto de tácticas empleadas para

constituir el conocimiento. En esta investigación, el método científico se aplicó en sus tres fases:

- A) Indagatoria: En esta fase se realizó la recolección de información a través de las fuentes primaria como las entrevistas, y la fuente secundaria que es mediante libros de texto, leyes y documentos.
- B) Demostrativa: Mediante la verificación de la validez de los datos recopilados.
- C) Expositiva: Se lleva a cabo por medio del informe final del trabajo de graduación el cual se presenta en forma escrita y oral.

3.6 Técnicas de investigación aplicadas

La técnica es indispensable en el proceso de la investigación, ya que integra la estructura por medio de la cual se organiza la investigación. Las técnicas empleadas en el desarrollo de estudio son: Técnicas de investigación documental y de campo.

3.6.1 Técnicas de investigación documental

Las técnicas de investigación documental, centran su principal función en todos aquellos procedimientos que conllevan el uso óptimo y racional de los recursos documentales disponibles en las funciones de información.

El estudio de documentos, mediante la lectura, observación, indagación y consultas bibliográficas, permitió obtener información de fuentes secundarias relacionadas con el tema de estudio, en textos, leyes, reglamentos, revistas, boletines periódicos etc.

3.6.2 Técnicas de investigación de campo

La técnica de campo empleada fue la entrevista, formulando preguntas a profesionales, que, a criterio del investigador, son capaces de aportarle datos de interés, estableciendo un diálogo peculiar, asimétrico, donde se buscó recoger información.

3.7 Resumen del procedimiento usado en el desarrollo del trabajo

El desarrollo del trabajo inicio con la selección del tema, el cual fue analizado para determinar su importancia y la necesidad de abordarlo. Luego de tener claro el tema, se procedió a recopilar suficiente material bibliográfico que permitiera ser la base para desarrollar el tema y dar respuesta a la incógnita planteada.

Se hizo una lectura general de los temas, en busca de ideas centrales y conceptos básicos del tema. Permitiendo evaluar la calidad del contenido de la bibliografía seleccionando las ideas básicas y descartado lo que no se consideraba importante para el estudio.

Se buscó la opinión de personas que han desempeñados cargos públicos, así como de profesionales, a través de entrevistas para conocer los puntos de vista y comentarios que tenían respecto al tema.

Se procedió a la elaboración del borrador del informe y tras revisarlo varias veces, se redactó el informe final, buscando que comunicara de un modo claro todos los resultados.

4. Discusión de resultados

4.1 Ley del impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo

El impuesto fue creado a través del decreto 38-92 del Congreso de la República de Guatemala el ocho de junio de mil novecientos noventa y dos y entró en vigencia el uno de julio del mismo año. Ha sido objeto de varias reformas y derogaciones durante el periodo que ha estado vigente. Esta ley grava la distribución de petróleo crudo y los combustibles derivados del petróleo tanto de origen importado como de producción nacional, dentro del territorio nacional.

Los elementos del impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo son los siguientes:

I. Objeto del impuesto:

El artículo 1 establece un impuesto sobre el petróleo crudo y los combustibles derivados del petróleo tanto de origen importado como de producción nacional, procesados en el país, que sean distribuidos dentro del territorio nacional.

II. Sujeto activo:

El sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo (Decreto del Congreso de la República de Guatemala 6-91, art. 17). El Estado le confiere el control y fiscalización a la Superintendencia de Administración Tributaria, como se establece en el Decreto del Congreso de la República de Guatemala 1-98, en el artículo 19: Corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria, el control y fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias que establece esta Ley. Para el efecto, podrá mantener uno o más delegados en cada uno de los depósitos o lugares de almacena-

miento de los importadores, almacenadores, distribuidores, refinerías o plantas de transformación, que certifiquen toda salida de los productos afectos por esta Ley de los referidos depósitos. El reglamento establecerá las normas y procedimientos para el cumplimiento de lo dispuesto en este artículo.

III. Sujeto pasivo:

Es el obligado a cumplir la prestación pecuniaria. Esta Ley contempla dentro de otros, que serán agentes retenedores las personas individuales o jurídicas que se dediquen a la importación y distribución de combustibles y detalla las obligaciones que estos tienen ante el Fisco para presentar la liquidación de dicho impuesto.

Las personas obligadas son las siguientes:

- a) Las personas individuales o jurídicas distribuidoras de combustibles, legalmente autorizadas para operar en el país.
- b) Las personas individuales o jurídicas que realicen operaciones de explotación petrolera en el país, por el petróleo crudo destinado al consumo dentro del territorio nacional, para ser utilizado como combustible.
- c) Las personas individuales o jurídicas refinadoras, transformadoras procesadoras o productoras de los productos afectos, legalmente autorizadas para operar en el país, por las operaciones que para distribución o comercialización realicen con un importador, almacenador, mayorista, transportador, expendedor, transformador, consumo propio u otros.
- d) Las personas individuales o jurídicas que internen directamente al territorio nacional, para su distribución o consumo propio, los productos a que se refiere esta Ley.

IV. Hecho generador:

Es el presupuesto expresamente establecido por Ley, cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. La ley del impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo, en su artículo tres,

establece como hecho generador lo siguiente: Para los efectos de la presente Ley, el impuesto se genera en los siguientes casos:

a) En el momento del despacho de los productos afectos, que han sido previamente nacionalizados o de producción nacional, de los depósitos o lugares de almacenamiento de los importadores, almacenadores, distribuidores, refinerías o plantas de transformación, para su distribución en el territorio nacional por cualquier medio de transportación o conducción.

b) En el momento del despacho de los productos afectos, que han sido previamente nacionalizados o de producción nacional, de los depósitos o lugares de almacenamiento de los importadores, almacenadores, distribuidores, refinerías o plantas de transformación, para su uso, disposición o consumo propio.

c) En el caso del ingreso al país por vía terrestre de productos afectos, después de concluido el proceso de nacionalización de dichos productos, al momento del egreso de los mismos de la zona primaria aduanera, por cualquier medio de transporte móvil.

Es decir, que el impuesto se genera por la distribución de petróleo y derivados del petróleo en el territorio nacional.

V. Base imponible:

La ley establece una base imponible no monetaria, pues la base para el cálculo del impuesto es el galón americano de 3.785 litros, a la temperatura ambiente.

VI. Tipo impositivo:

Es la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base imponible para obtener la cantidad del impuesto que se debe pagar.

Este impuesto tiene un tipo impositivo específico, es decir, cantidades fijas que se aplican sobre las unidades de una base imponible no monetaria.

La ley contiene en los artículos 12 “A” y 12 “B” las tasas impositivas, siendo las siguientes:

Tabla 1
Tasas impositivas impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo

Producto afecto	Tasa específica por galón
Gasolina superior	Q. 4.7
Gasolina regular	Q. 4.6
Gasolina de aviación	Q. 4.7
Diesel y gas oil	Q. 1.3
Kerosina (DPK)	Q. 0.5
Kerosina para motores de reacción (Avjet turbo fuel)	Q. 0.5
Nafta	Q. 0.5
Gas licuado de petróleo (gas propano, butano, metano y similares) a granel y en carburación	Q. 0.5

Fuente: Elaboración propia con base al artículo 12 “A” y 12 “B” del Decreto del Congreso de la República de Guatemala 38-92, Ley del impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo.

VII. Periodo de imposición:

El artículo 16 de la Ley, establece que la liquidación del impuesto se hará en el transcurso de los primeros cinco días hábiles de la semana siguiente a la de aplicación del impuesto, y en formularios que para el efecto proporcione la Superintendencia de Administración Tributaria, el agente retenedor deberá presentar una declaración jurada, conteniendo la liquidación del impuesto correspondiente a la semana calendario anterior, enterando en las cajas fiscales o bancos del sistema habilitados el valor del mismo.

En los casos establecidos en el inciso c) del artículo 2 de esta Ley, el impuesto se enterará con posterioridad a la nacionalización de los productos afectos, por medio del formulario de pago que para el efecto proporcione la Administración Tributaria, previo a retirar el producto afecto del recinto aduanero que utilice el contribuyente de este impuesto para ingresar los productos afectos al país.

VIII. Exenciones:

Las exenciones del impuesto están contenidas en el artículo 5, el cual indica que están exentos de la aplicación del impuesto los productos afectos destinados a:

- a) Las instituciones y organismos que gocen de exención de impuestos por mandato constitucional.
- b) Las misiones diplomáticas acreditadas ante el Gobierno de la República, con la condición de que los países a que pertenezcan dichas misiones otorguen igual tratamiento como reciprocidad.
- c) Los organismos internacionales de carácter público o privado que operen en el país, en la realización de actividades de beneficio social o de apoyo a la gestión pública y el desarrollo económico y social, siempre que los respectivos convenios o contratos aprobados por ley, así lo establezcan.

IX. Infracciones, sanciones y prohibiciones:

El artículo 20 establece que el incumplimiento de las obligaciones tributarias establecidas en esta Ley, será sancionado de conformidad con lo establecido en el Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario y otras leyes aplicables.

El uso o consumo de combustibles exentos para actividades o fines distintos a los que motivaron su otorgamiento, se tipificará como un caso especial de defraudación tributaria, que establece el Decreto Número 17-73 del Congreso de la República, Código Penal.

Se prohíbe la existencia de depósitos aduaneros o almacenes fiscales cuando su objeto sea la comercialización, depósito o almacenamiento temporal con suspensión de derechos e impuestos de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo. No están incluidos dentro de la prohibición anterior, el gas licuado de petróleo y el gas natural.

4.2 Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA)

El impuesto al valor agregado está contenido en el decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, de fecha siete de mayo de mil novecientos noventa y dos. Estableciendo un impuesto sobre las ventas y servicios que se realicen dentro de territorio nacional en forma habitual o periódica por toda persona individual o jurídica, incluyendo al Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes aun cuando no tengan personalidad jurídica.

Los elementos del impuesto al valor agregado son los siguientes:

I. **Sujeto Activo:**

El sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo. El Estado le confiere la administración, control y fiscalización a la Superintendencia de Administración Tributaria, como se establece en el artículo 1 de la ley y el artículo 2 literal f) del reglamento.

II. **Sujeto pasivo:**

Es el obligado a cumplir la prestación pecuniaria. El artículo 5 de la ley establece que el sujeto pasivo es la persona denominada contribuyente que celebre un acto o contrato gravado por la ley.

El artículo 6, establece que también son sujetos pasivos del impuesto:

- 1) El importador habitual o no.

- 2) El contribuyente comprador, cuando el vendedor no esté domiciliado en Guatemala.
- 3) El beneficiario del servicio, si el que efectúa la prestación no está domiciliado en Guatemala.
- 4) El comprador, cuando realice operaciones de conformidad con el Artículo 52 de esta ley.
- 5) Las sociedades civiles, las mercantiles, las irregulares, y las de hecho y las copropiedades, salvo las comunidades hereditarias, en los casos previstos en el Artículo 3, numeral 5). Si dichos sujetos no cubrieran el impuesto, cada adjudicatario será responsable de su pago en la parte correspondiente a los bienes que le sean adjudicados.

III. Hecho generador

Es el presupuesto expresamente establecido por Ley, cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. La ley del impuesto al valor agregado, en su artículo tres, establece como hecho generador lo siguiente: El impuesto es generado por:

- 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 la partición 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 autoprestación 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 percederos, casos fortuitos, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio. Cuando se trate de casos fortuitos o de fuerza mayor, debe hacerse constar lo ocurrido en acta notarial. Si se trata de casos de delitos contra el patrimonio, se deberá comprobar mediante certificación de la denuncia presentada ante las autoridades policiales y que hayan sido ratificadas en el juzgado correspondiente. En cualquier caso, deberán registrarse estos hechos en la contabilidad fidedigna en forma cronológica.
- 8) La primera 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 el numeral 3 literal d) del artículo 7 de esta ley.

IV. Base imponible:

Es la base sobre la cual se hace el cálculo del impuesto, contenida en el capítulo VI de la Ley, estableciendo las bases siguientes:

- 1) En las ventas: Será el precio de la operación menos los descuentos concedidos de acuerdo con las prácticas comerciales.
- 2) En la prestación de servicios: Será el precio del servicio menos los descuentos concedidos de acuerdo con las prácticas comerciales.
- 3) En las importaciones: El valor que resulte de adicionar el precio CIF (costo, seguro y flete) de las mercancías importadas, el monto de los derechos arancelarios y demás recargos que se cobren con motivo de la importación.
- 4) En el arrendamiento: El valor de la renta, al cual deberá adicionarse el valor de los recargos financieros si los hubiera.
- 5) En las adjudicaciones en pago: El valor de la adjudicación respectiva.
- 6) En los retiros de bienes muebles: El precio de adquisición o el costo de fabricación de los bienes muebles. De igual forma se determina para los faltantes de inventarios y donaciones.

V. Tipo impositivo:

El tipo impositivo para el régimen general está establecido en el artículo 10, el cual indica que los contribuyentes afectos a las disposiciones de esta ley pagarán una tarifa del doce por ciento (12%) sobre la base imponible. La tarifa en todos los casos deberá estar incluida en el precio de venta de los bienes o el valor de los servicios.

En el régimen de pequeño contribuyente y régimen especial de contribuyente agropecuario el tipo impositivo es del cinco por ciento (5%).

Mientras que en el régimen electrónico de pequeño contribuyente y régimen electrónico especial de contribuyente agropecuario el tipo impositivo es del cuatro por ciento (4%)

VI. Fecha en que se genera el impuesto:

Según lo establece el artículo 4, el impuesto generado debe pagarse de acuerdo a la actividad realizada, como se detalla a continuación:

- 1) por la venta bienes muebles y prestación de servicios, en la fecha de la emisión de la factura.
- 2) En las importaciones, en la fecha en que se efectúe el pago de los derechos respectivos, conforme al recibo legalmente extendido.
- 3) En las adjudicaciones, en el momento en que se documente o entregue el bien respectivo.
- 4) En los retiros de bienes muebles para propio consumo en el momento del retiro del bien respectivo o de la prestación del servicio,
- 5) En los arrendamientos y las prestaciones de servicios periódicos en el periodo fijado para el pago de la renta o remuneración efectivamente percibida.
- 6) En los faltantes de inventarios en el momento de descubrir el faltante.
- 7) En los seguros y fianzas, en el momento en que las primas o cuotas sean efectivamente percibidas.

VII. Periodo impositivo:

La ley establece en su artículo 2 numeral 7) que el periodo impositivo es de un mes calendario. Y en el artículo 40 indica que los contribuyentes deberán presentar, dentro del mes calendario siguiente al del vencimiento de cada período impositivo, una declaración del monto total de las operaciones realizadas en el mes calendario anterior, incluso las exentas del impuesto.

4.3 Recaudación en concepto de Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, en el año 2019, y su participación en los ingresos tributarios del Estado

El impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo le permitió al Estado obtener, durante el periodo fiscal 2019, ingresos por un total de tres mil setecientos cuarenta y tres punto cuatro millones de quetzales. De este valor el 79% fue recaudado por la distribución de gasolina regular y superior.

Tabla 2
Recaudación en concepto de impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo
Año 2019
(Cifras en millones de Quetzales)

Descripción	Total	Relación
Gasolina Regular	1,492.1	39.86%
Gasolina Superior	1,461.2	39.03%
Diesel y Gas Oil	733.2	19.59%
Gas Licuado de Petróleo	41.4	1.10%
Kerosina	11.6	0.31%
Gasolina de Aviación	2.5	0.07%
Otros Derivados del Petróleo	0.8	0.02%
Petróleo Crudo	0.6	0.01%
Total recaudado	3,743.4	100%

Fuente: Elaboración propia con base a información proporcionada por la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).

Los ingresos tributarios que obtuvo el Estado durante el periodo fiscal 2019, ascendieron a un total de sesenta y cuatro mil novecientos punto nueve millones de quetzales. De este valor el 5.77% fueron recaudados por concepto de impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo.

Tabla 3
Participación del impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles
derivados del petróleo en los ingresos tributarios del Estado
Año 2019
(Cifras en millones de Quetzales)

Descripción	Total	Relación
Impuesto Sobre Distribución de Petróleo y Derivados	3,743.4	5.77%
Ingresos Tributarios Brutos	64,900.9	100%

Fuente: Elaboración propia con base a información proporcionada por la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).

4.4 Análisis comparativo de la Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo en relación al Impuesto al Valor Agregado

Para una mejor comprensión se realiza la comparación de los elementos de la Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo y los del Impuesto al Valor Agregado, a través de la tabla siguiente:

Tabla 4

Comparación de los elementos la ley del impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo en relación al impuesto al valor agregado

Elementos del Impuesto	Ley del Impuesto al Valor Agregado	Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo
Sujeto activo	El Estado a través de la SAT	El Estado a través de la SAT
Sujeto pasivo	Contribuyente que celebre un acto o contrato gravado por la ley. Sin embargo, el verdadero contribuyente es el consumidor final, ya que es un impuesto traslativo.	Las personas individuales o jurídicas distribuidoras de combustibles. Sin embargo, el verdadero contribuyente es el consumidor final, ya que es un impuesto traslativo.
Hecho generador	La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos.	En el momento del despacho de los productos afectos
Base Imponible	En las ventas: será el precio de la operación menos los descuentos concedidos de acuerdo con las prácticas comerciales	Base imponible no monetaria. La base para el cálculo del impuesto es el galón americano de 3.785 litros, a la temperatura ambiente.
Tipo impositivo	12% aplicado sobre la base imponible.	Varían según los productos, pueden variar de Q 4.70; Q 4.60; Q 1.30; Q 0.50 por galón. (ver tabla 1)
Periodo de imposición	Mensual	Semanal

Fuente: Elaboración propia con base a los elementos de la ley del impuesto al valor agregado y de la ley del impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo.

La Ley del Impuesto al Valor agregado en su artículo 2 inciso 1) establece: Por Venta: todo acto o contrato que sirva para transferir a título oneroso el dominio total y parcial de los bienes muebles o inmuebles situados en el territorio nacional, o derechos reales sobre

ellos, independientemente de la designación que le den las partes y del lugar en que se celebre el acto o contrato respectivo.

Haciendo el análisis de la definición de Venta que la ley nos establece, indicando que venta es todo acto o contrato que sirva para transferir a título oneroso, cualquier bien susceptible de transmisión de dominio. Mientras que la Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo establece un impuesto sobre el petróleo crudo y los combustibles derivados del petróleo tanto de origen importado como de producción nacional, procesados en el país, que sean distribuidos dentro del territorio nacional.

El Diccionario de la Real Academia Española define la distribución como el reparto de un producto a los locales en que deben de comercializarse. (Real Academia Española. (2020). Diccionario de la lengua española, (23 edición). Autor. Recuperado de <https://dle.rae.es>)

La Ley del Organismo Judicial en su artículo 11 establece que las palabras de la ley se entenderán de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, en la acepción correspondiente, salvo que el legislador las haya definido expresamente. (Decreto del Congreso de la República de Guatemala 2-89, art. 11)

Tomando en cuenta las definiciones anteriores se concluye que tanto el acto de venta como de distribución van intrínsecamente relacionados y no es posible realizar el acto de venta sin el acto de distribución.

Por otro lado, al hacer el análisis se establece que ambos impuestos son indirectos, porque pueden ser susceptible de traslación, ya que la carga impositiva se transmite a otra persona, distinta a la que establece la ley, el consumidor final. Es real, porque recae sobre un bien mueble o cosa, y es ordinario no tiene una temporalidad definida, su periodo de vigencia es permanente.

Lo anterior se sustenta en el artículo 14 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que indica que el débito fiscal es la suma del impuesto cargado por el contribuyente en las operaciones afectas realizadas en el período impositivo respectivo. Es decir, que es el impuesto al valor agregado que se le carga al consumidor final.

En el segundo párrafo del artículo 15 de la Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo indica que, en el caso de entregas a importadores, distribuidores o transformadores, el impuesto se aplicará al adquirente de los productos afectos y el impuesto pagado lo recuperará éste cuando efectúe la entrega de combustibles a expendedores (gasolineras), consumidores a granel y/o a cualquier adquirente. Es decir, que el impuesto se cargara al consumidor final.

4.5 La doble tributación en la en la aplicación del impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo y el impuesto al valor agregado

La Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo ha sido objeto de varias reformas y derogaciones durante el periodo que ha estado vigente, la causa para su derogación ha sido la doble tributación, sin embargo, el congreso ha emitido reformas que buscan subsanar esa violación al principio constitucional que prohíbe la doble o múltiple tributación. En la actualidad se encuentran derogados los artículos 1 y 3 del Decreto 04-2003 del Congreso de la República que reformaba los valores en las tasas impositivas que gravaban los distintos combustibles que se distribuyen y consumen en el país.

En el expediente 1538-2001, de la Corte de Constitucionalidad, con fecha de sentencia del quince de octubre de dos mil dos, la Corte considero que la Ley del IDP y Ley del IVA gravaban un mismo hecho generador (la importación de productos en el territorio nacional), por tanto, se violentaba el principio de la no doble o múltiple tributación. Al respecto, en el presente expediente la CC declaró con lugar la acción de

inconstitucionalidad por los argumentos antes indicados. En 2004, la cuarta magistratura de la Corte de Constitucionalidad declaró inconstitucional y sin vigencia, por doble tributación, el IDPCCDP (Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo), no obstante, fue emitido nuevamente por el Congreso.

Para realizar el análisis se utilizó el método sistemático de interpretación de la Ley, el cual se fundamenta en que una norma no es un mandato aislado, sino que pertenece a un sistema jurídico normativo, siendo parte de este sistema, el significado y sentido de la norma jurídica es obtenido de los principios que inspiran ese sistema.

Partiendo de lo establecido en el artículo 243 de la Constitución, respecto a que hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por el mismo evento. En la Ley del Impuesto al Valor Agregado el hecho generador en la venta de petróleo y sus derivados es el precio venta y el tipo impositivo se aplica a esta base imponible, mientras que en Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo el hecho generador es la distribución del galón de combustible, y la base imponible es el galón americano al que se le aplica el tipo impositivo.

El Decreto del Congreso de la República de Guatemala 6-91, artículo 30, Código Tributario indica que el 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. Por lo que se concluye que el hecho generador en ambos impuestos es el mismo, pues con la venta de petróleo y sus derivados también se da la distribución del producto, es decir que la realización del acto de la venta lleva implícito el acto de distribución.

Respecto al sujeto pasivo, en el caso de la Ley del Impuesto al Valor Agregado es quien realiza la venta de petróleo y sus derivados, mientras que en Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo es el distribuidor,

analizando en conjunto las leyes se concluye que ambas leyes tienen el mismo sujeto pasivo, pues quien realiza la venta es quien distribuye.

El mismo evento es gravado dos veces, solo que en cada ley se define de manera diferente, sin embargo, en esencia es el mismo hecho generador y el mismo sujeto pasivo.

Esto conlleva a que persiste violación a la prohibición constitucional de la doble tributación o múltiple tributación.

Por otro lado, al hacer el análisis a través del método gramatical, el punto clave de partida para establecer la existencia de una doble tributación en aplicación de la Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo conjuntamente con la Ley del Impuesto al Valor Agregado, recae en la definición de venta que da la Ley del Impuesto al valor Agregado ya que esta la define de una forma amplia que abarca a todo acto por medio del cual una persona transfiera a título oneroso un bien, entendemos que todo acto abarca cualquier medio necesario que se utilice para la realización de la venta de determinado bien, es por ello que se recalca que para que exista una venta en este caso petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo va inmersa la distribución en todo ese acto necesario para la venta.

Otro punto evidente es que quien realmente soporta la carga tributaria de ambos impuestos es el consumidor final, ya que ambos impuestos son indirectos y se trasladan al consumidor final. Lo anterior se sustenta en el artículo 14 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que indica que el débito fiscal es la suma del impuesto cargado por el contribuyente en las operaciones afectas realizadas en el período impositivo respectivo. Es decir, que es el impuesto al valor agregado que se le carga al consumidor final. Y en el segundo párrafo del artículo 15 de la Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo indica que, en el caso de entregas a importadores, distribuidores o transformadores, el impuesto se aplicará al adquirente de los productos afectos y el impuesto pagado lo recuperará éste cuando efectúe la entrega

de combustibles a expendedores (gasolineras), consumidores a granel y/o a cualquier adquirente. Es decir, que el impuesto se le cargara al consumidor final.

Adicionalmente, el cuarto párrafo del artículo 15 de la Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo establece que, el monto del Impuesto a la distribución de Petróleo Crudo y Combustible Derivados del Petróleo, no formará parte de la base imponible del Impuesto al Valor Agregado, en el momento de los despachos o salidas de los productos para su distribución que realicen los contribuyentes y/o agentes retenedores, ni en importaciones y ventas al consumidor final. Evidenciando que en un mismo acto se generan ambos impuestos.

El sentido de la prohibición constitucional de la doble tributación, es que un mismo sujeto pasivo, contribuyente o ciudadano no contribuya dos veces por un hecho generador. Al gravar el petróleo y sus derivados con el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a la distribución de Petróleo Crudo y Combustible Derivados del Petróleo, el contribuyente de ambos impuestos es la misma persona, es decir, el que paga y soporta realmente la carga tributaria es el consumidor.

5. Conclusiones

1. En Guatemala sigue existiendo doble tributación, aun cuando la Constitución Política de la Republica establece claramente la prohibición.
2. El Congreso de la República decreta leyes tributarias sin respetar los principios constitucionales.
3. El hecho generador de la Ley del Impuesto la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, la salida del producto para su distribución en el territorio nacional, es un acto inmerso en el hecho generador de la Ley del Impuesto al Valor agregado específicamente la venta.
4. Ley del Impuesto la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo es una clara violación al principio constitucional de prohibición a la doble tributación, que el Organismo Legislativo decreto para mejorar la recaudación fiscal del Estado para cumplir sus fines, sin respetar la Constitución.
5. No existe una institución que defienda los derechos de los contribuyentes para evitar abusos por parte del Estado.

6. Recomendaciones

1. El Organismo Ejecutivo y el Organismo Legislativo deben realizar un plan estratégico en conjunto, que permita eliminar progresivamente los casos de doble o múltiple tributación, para no dañar al fisco, y así cumplir con lo establecido el tercer párrafo del artículo 243 de la Constitución Política de la República.
2. El Congreso de la República de Guatemala debe observar los principios tributarios constitucionales al decretar tributos, para que estén en el marco de lo establecido en la Constitución Política y, que no se creen impuestos que graben al mismo contribuyente por un mismo hecho generador convirtiéndose en doble tributación.
3. Realizar las reformas necesarias para que no exista doble tributación, dejando un impuesto específico sobre petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo y no gravarlos con el Impuesto al Valor Agregado. O, reformar la Ley del Impuesto al Valor Agregado elevando la tasa impositiva por el consumo de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo.
4. Derogar la Ley del Impuesto la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo y reformar la Ley del Impuesto al Valor Agregado elevando la tasa impositiva por el consumo de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo.
5. La Dirección de Atención y Asistencia al Consumidor, debe crear un departamento especializado en materia tributaria, con el fin de defender a los contribuyentes y valar por el respeto de sus derechos.

7. Referencias bibliográficas

Carrera Quezada, L. (2012). La Doble Tributación en la Ley del Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas. (Tesis de Licenciatura). Universidad Rafael Landívar, Guatemala.

Carrera Raya, J. (1994). Manual de Derecho Financiero. Madrid, España: 1994.

Chicas Hernández, R. (2000). Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal. Guatemala: USAC.

Código Tributario. (25 de marzo de 1991). Diario de Centro América. Guatemala, Guatemala: Congreso de la República de Guatemala.

Constitución Política de la República de Guatemala. (1985). Diario Oficial de Centroamerica. Guatemala, Guatemala: Asamblea Nacional Constituyente.

Delgadillo Gutiérrez, L. (1998). Principios de Derecho Tributario. Mexico: Noriega Editores.

Díaz Dubón, C. (2003). Derecho Financiero I. México.

Diccionario de la Real Academia Española. (2018). Real Academia Española. Obtenido de <https://dle.rae.es/?id=NDJCjq8>

Dubón, Z. E. (2008). Derecho Financiero I. Guatemala: Fenix.

Euler, R. (2006). Historia y Evolución del Pensamiento Científico. México: Desingned.

Fernández, D. E. (2009). El Derecho Tributario y los Principios de Legalidad e Igualdad en Guatemala. (Tesis de Licenciatura). Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala.

Fernández, G. (2000). Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal. Guatemala: USAC.

Flores Zavala, E. (2001). Finanzas Públicas Mexicanas. Mexico: Porrúo.

Fonrouge Giuliani, C. M. (1997). Derecho Financiero. Volumen I. Texas: Depalma.

Impuesto al Valor Agregado. (1992). Diario de Centro América. Guatemala, Guatemala: Congreso de la República de Guatemala.

Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad. (14 de enero de 1986). Diario de Centro América. Guatemala, Guatemala: Asamblea Nacional Constituyente.

Ley del impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo. (1 de julio de 1992). Diario de Centro América. Guatemala, Guatemala: Congreso de la República de Guatemala.

Ley del Impuesto al Valor Agregado en la Venta de Mercancías y en la Prestación de Servicios no Personales (IVA). (11 de Julio de 1983). Diario Oficial de Centroamerica. Guatemala, Guatemala: Presidente de la Republica de Guatemala.

Ley del Organismo Judicial, Decreto 2-89 y sus reformas. (31 de Diciembre de 1990). Diario de Centro América. Guatemala, Guatemala: El Congreso de la República de Guatemala.

Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. (21 de febrero de 1998). Diario de Centro América. Guatemala, Guatemala: Congreso de la República de Guatemala.

Lugui, J. C. (1989). La Obligación Tributaria. Argentina.

Luqui, J. C. (1994). Estudios de derecho constitucional tributario. Buenos Aires: Depalma.

Margain Manautou, E. (2014). Introducción al Estudio del Derecho tributario mexicano (22 ed.). Mexico: Porrúa.

Martí, J. (1978). Principios de derecho tributario argentino (Primera ed.). Buenos Aires, Argentina: Ediciones de contabilidad moderna.

Nájera Martínez, A. (2012). Derecho Tributario. México: Tecnológico de Estudios Superiores del Oriente del Estado de México.

Porras Y López, A. (1977). Derecho Fiscal. Mexico: Manuel Porrúa.

Quezada, L. (2012). La doble tributación en la ley del impuesto sobre la distribución de bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas. (Tesis de Maestría). Universidad Rafael Landívar, Guatemala.

Real Academia Española. (5 de mayo de 2020). Diccionario de la Lengua Española, 23.^a ed., [versión 23.3 en línea]. Obtenido de <https://dle.rae.es>

Rivero, D. S. (2008). Metodología de la Investigación. Shalom.

Saldaña Magallanes, A. (2005). Curso Elemental Sobre Derecho Tributario. Mexico.

Sentencia de la Corte de Constitucionalidad, Expediente 1258-00. (10 de Julio de 2001). Diario de Centroamerica. Guatemala, Guatemala: Corte de Constitucionalidad.

Sentencia de la Corte de Constitucionalidad. Expediente 167-95. (28 de Septiembre de 1995). Diario de Centro América. Guatemala, Guatemala: Corte de Constitucionalidad.

Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Postgrado. (2018). Instructivo para elaborar el trabajo profesional de graduación para optar al grado académico de maestro en artes.

Valdez, J., & Palencia, M. (1998). Los dominios del poder: La engrucijada tributaria. Guatemala.

8. Índice de tablas

Tabla 1 Tasas impositivas impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo.....	37
Tabla 2 Recaudación en concepto de impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo.....	43
Tabla 3 Participación del impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo en los ingresos tributarios del Estado.....	44
Tabla 4 Comparación de los elementos la ley del impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo en relación al impuesto al valor agregado.....	45