

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



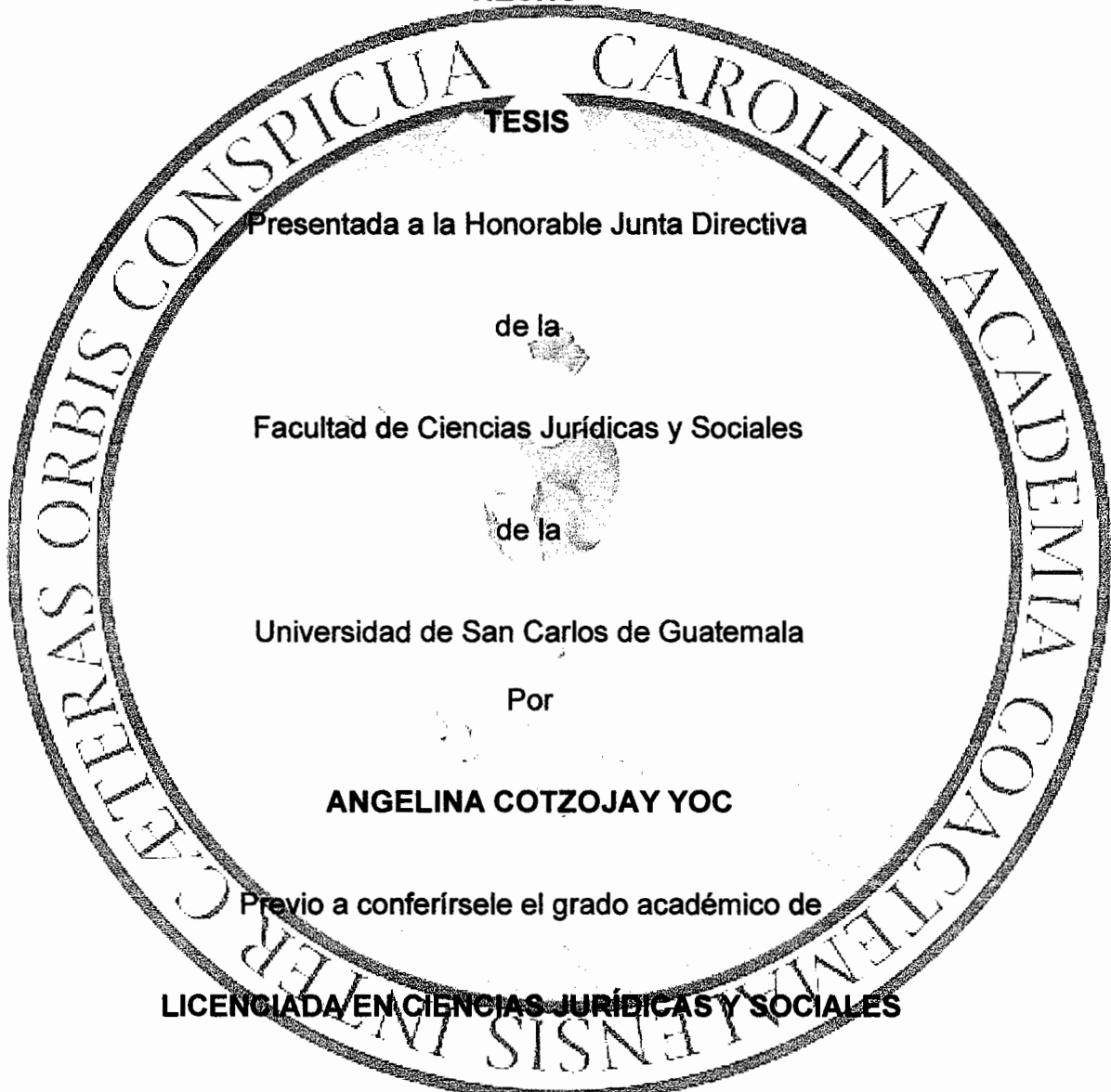
**DOBLE TRIBUTACIÓN POR LA IMPOSICIÓN DE DOS IMPUESTOS A UN MISMO  
HECHO**

**ANGELINA COTZOJAY YOC**

**GUATEMALA, JULIO DE 2014**

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

**DOBLE TRIBUTACIÓN POR LA IMPOSICIÓN DE DOS IMPUESTOS A UN MISMO  
HECHO**



**TESIS**

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

**ANGELINA COTZOJAY YOC**

Previo a conferírsele el grado académico de

**LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

y los títulos profesionales de

**ABOGADA Y NOTARIA**

Guatemala, julio de 2014

**HONORABLE JUNTA DIRECTIVA  
DE LA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
DE LA  
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

DECANO:	MSc. Avidán Ortiz Orellana
VOCAL II:	Licda. Rosario Gil Pérez
VOCAL III:	Lic. Luis Fernando López Díaz
VOCAL IV:	Br. Mario Roberto Méndez Alvarez
VOCAL V:	Br. Luis Rodolfo Aceituno Macario
SECRETARIO:	Lic. Luis Fernando López Díaz

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ  
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

**Primera Fase:**

Presidente:	Lic. César Augusto López López
Vocal:	Licda. Karin Virginia Romero Figueroa
Secretaria:	Licda. Emma Graciela Salazar Castillo

**Segunda Fase:**

Presidente:	Lic. Emilio Gutiérrez Cambranes
Vocal:	Lic. Jorge Eduardo Avilez Salazar
Secretaria:	Licda. Maida López Ochoa

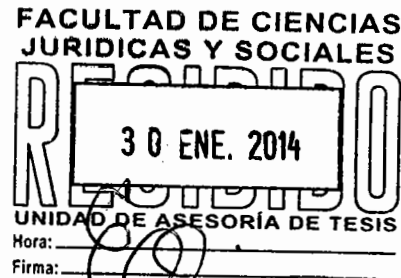
**RAZÓN:** "Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis". (Artículo 43 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público).

Lic. José Francisco López Vidaurre  
Abogado y Notario  
Colegiado 5276



Guatemala, 30 de enero de 2014

Dr. Bonerge Amilcar Mejía Orellana  
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala  
Su despacho



Señor jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis:

Atendiendo al nombramiento recaído en mi persona el veintitres de septiembre de dos mil trece, como asesor de Tesis de la Bachiller Angelina Cotzoyay Yoc, con número de carné 200616135, procedí a revisar el trabajo titulado: "DOBLE TRIBUTACIÓN POR LA IMPOSICIÓN DE DOS IMPUESTOS A UN MISMO HECHO", para el efecto expongo lo siguiente:

- I. Expresamente declaro que no soy pariente dentro de los grados de ley, de la estudiante Angelina Cotzoyay Yoc.
- II. Contenido científico y técnico de la tesis, es de mucha relevancia en materia de derecho tributario y constitucional, contiene un enfoque enunciativo y analítico que permite conocer las generalidades del derecho y de la doctrina, y determinar la existencia de la doble tributación en la Ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas en relación a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vulnerando el principio constitucional que prohíbe la doble o múltiple tributación.
- III. La metodología y técnica de investigación utilizada en la elaboración del trabajo de tesis, incluye los métodos inductivo, deductivo, analítico y científico, emplea técnica jurídica y documental de acuerdo a las etapas del proceso de investigación.
- IV. La redacción: el trabajo está redactado en forma clara, observando técnicas gramaticales y utilizando lenguaje técnico y jurídico adecuado.
- V. Contribución científica: el tema investigado es de suma importancia puesto que pone de manifiesto una serie de elementos jurídicos contenidos en la Ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas y la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que generan doble tributación, advirtiendo así la violación al principio constitucional que prohíbe la doble o múltiple tributación.

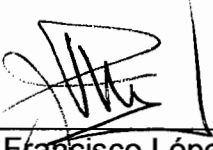
Lic. José Francisco López Vidaurre  
Abogado y Notario  
Colegiado 5276



- VI. Conclusión discursiva, es congruente con los temas desarrollados dentro de la investigación.
- VII. La bibliografía y leyes examinadas son las adecuadas para el estudio y análisis jurídico doctrinario del tema investigado.

Por las razones anteriores, emito DICTAMEN FAVORABLE, para ser discutido en el examen público, en virtud de que el trabajo indicado cumple con los requisitos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

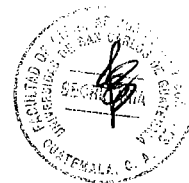
Sin otro particular, me suscribo de usted, atentamente,

F.  *Lic. José Francisco López Vidaurre*  
*Abogado y Notario*

Lic. José Francisco López Vidaurre  
Abogado y Notario  
Colegiado 5276



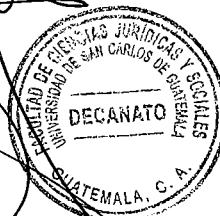
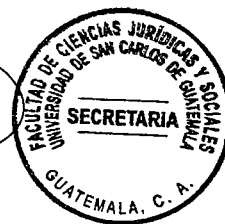
**USAC**  
**TRICENTENARIA**  
 Universidad de San Carlos de Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 24 de abril de 2014.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante ANGELINA COTZOJAY YOC, titulado DOBLE TRIBUTACIÓN POR LA IMPOSICIÓN DE DOS IMPUESTOS A UN MISMO HECHO. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

BAMO/srrs.



## DEDICATORIA

- A DIOS:** Por haberme dado la vida, sabiduría y fortaleza para hacer realidad este día.
- A MIS PADRES:** Por ser mi fuente de inspiración y por todo su amor, enseñanzas, consejos y apoyo que me han brindado, los amo.
- A MIS HERMANOS:** Por su incondicional apoyo y motivación que me han brindado para seguir adelante, gracias por ser mi ejemplo, los quiero mucho.
- A MIS SOBRINAS:** Por sus muestras de cariño, amor y por hacerme una tía especialmente feliz, las quiero mucho.
- A MIS CUÑADAS (OS):** Por formar parte de mi familia y por apoyarme, se les aprecia mucho.
- A MIS AMIGOS:** Por brindarme su apoyo y su amistad en todo momento.
- A:** La Universidad de San Carlos de Guatemala, centro de enseñanzas y especialmente a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales por brindarme la oportunidad de fortalecer y ampliar mis conocimientos, y prepararme sabiamente para el campo profesional.



## PRESENTACIÓN

El presente trabajo de investigación se realizó con el propósito de determinar si al aplicar la Ley sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas y la Ley del Impuesto al Valor Agregado, existe o no doble tributación, ya que genera controversia la interpretación y aplicación de las mismas.

Para determinar la certeza jurídica de la doble imposición, se analizó el tema desde el punto de vista jurídico tributario, en virtud de pertenecer al derecho tributario; no obstante, esta rama del derecho está relacionada y subordinada al derecho constitucional, ya que a través de la Carta Magna se establecen los principios constitucionales de la tributación en Guatemala, que debe respetar el legislador para crear tributos.

El objeto del presente trabajo es establecer los efectos que causan los impuestos que generan doble tributación en la ciudad de Guatemala; sobre todo en la economía del contribuyente.





## HIPÓTESIS

La hipótesis se basó en que actualmente en Guatemala, existe la prohibición de la doble tributación interna en base al Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala; sin embargo, se creó el impuesto sobre la distribución de bebidas que efectivamente graba el mismo hecho generador y el mismo período de imposición del impuesto al valor agregado; lo cual afecta la economía del sujeto pasivo de la obligación tributaria de dichos impuestos, al pagar dos veces un impuesto generado por una misma actividad, y que se aplica siendo constitucionalmente prohibido.



## COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Para resolver la hipótesis planteada fue necesario realizar la presente investigación, comprobándose que la doble tributación existe efectivamente en la aplicación del impuesto sobre la distribución de bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas y el impuesto al valor agregado; en virtud que en ambos casos, el fabricante o importador quien es el sujeto pasivo de la obligación tributaria, paga el impuesto que establece cada una de las leyes referidas; prácticamente por el mismo hecho generador, en cuanto a ventas, en beneficio del Estado, quien es el sujeto activo con poder tributario.

En cuanto al periodo de tiempo, ambos tributos se producen en el mismo periodo impositivo, es decir de forma mensual.

En base a lo anterior, se pudo comprobar que el impuesto sobre la distribución de bebidas en relación al impuesto al valor agregado sí constituye transgresión al principio constitucional que prohíbe la doble o múltiple tributación.



## ÍNDICE

	<b>Pág.</b>
Introducción.....	i
<b>CAPÍTULO I</b>	
1. El derecho tributario.....	1
1.1. Naturaleza jurídica.....	4
1.2. Características del derecho tributario.....	5
1.3. Clasificación del derecho tributario.....	7
1.4. Contenido del derecho tributario.....	9
1.5 Fuentes del derecho tributario.....	10
<b>CAPÍTULO II</b>	
2. Tributos.....	13
2.1. Clasificación de los tributos.....	16
2.1.1. Clasificación doctrinaria.....	16
2.1.2. Clasificación legal.....	16
2.2. La obligación tributaria.....	22
2.3. Características de la obligación tributaria.....	26
2.4. Sujetos de la obligación tributaria.....	27
<b>CAPÍTULO III</b>	
3. Impuestos.....	29
3.1. Teorías.....	31
3.2. Características de los impuestos.....	32
3.3. Elementos del impuesto.....	34
3.3.1. Sujetos.....	34
3.3.2. Hecho generador.....	36
3.3.3. Elemento temporal.....	37



3.3.4. Base imponible.....	38
3.3.5. Tipo impositivo.....	39
3.3.6. Elemento finalista.....	39
3.4. Clasificación de los impuestos.....	40

## CAPÍTULO IV

4. Principios fundamentales del derecho tributario.....	45
4.1. Principio de legalidad.....	46
4.2. Principio de capacidad de pago.....	48
4.3. Principio de no confiscación.....	50
4.4. Principio de no retroactividad.....	51
4.5. Principio de equidad y justicia tributaria.....	52
4.6. Principio de prohibición de la doble o múltiple tributación.....	53
4.7. Doble o múltiple tributación.....	54
4.8. Origen de la doble o múltiple tributación.....	55
4.9. Elementos para que se realice la doble tributación.....	55
4.10. Clases de doble tributación.....	56
4.10.1. Doble tributación interna.....	56
4.10.2. Doble tributación internacional.....	58

## CAPÍTULO V

5. Ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas	
Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas.....	61
5.1. Objeto del impuesto.....	61
5.2. Elementos del impuesto sobre distribución de bebidas.....	62
5.3. Ley del Impuesto al Valor Agregado.....	68
5.4. Elementos del impuesto al valor agregado.....	68



5.5. Análisis comparativo de la Ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas en relación a la Ley del Impuesto al Valor Agregado.....	70
5.6. Doble tributación al aplicar la Ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas, así como la Ley del Impuesto al Valor Agregado.....	73
CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....	75
BIBLIOGRAFÍA.....	77



## INTRODUCCIÓN

El tema que aquí se analiza se eligió a raíz del problema que existe actualmente en Guatemala, respecto al pago de algunos tributos que generan doble tributación; ya que los mismos son pagados por el contribuyente sobre un mismo hecho, lo cual afecta su economía y garantías constitucionales como el principio que prohíbe la doble o múltiple tributación; contenido en la Constitución Política de la República de Guatemala el cual tiene como objetivo, evitar que en casos futuros los legisladores puedan gravar el mismo hecho generador por más de una vez; ya que si esto sucede se estarían vulnerando los derechos y garantías que protegen al contribuyente.

La hipótesis que dio origen a la investigación se comprobó al establecer que el Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas en relación al Impuesto al Valor Agregado, constituye transgresión al principio constitucional que prohíbe la doble o múltiple tributación, puesto que dicho tributo al igual que el Impuesto al Valor Agregado es calculado sobre el mismo hecho generador, el mismo sujeto pasivo y en igual período de imposición.

Del análisis doctrinario y legal se logró el objetivo principal de esta investigación que fue determinar la existencia de la doble tributación, así como establecer los principios constitucionales en materia tributaria que se vulneran con la aplicación de los impuestos referidos, por lo cual surge la necesidad de reformar o derogar la Ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas en virtud de contravenir la Constitución Política de la República de Guatemala.

El trabajo se desarrolló en cinco capítulos siendo los siguientes: en el capítulo I, se abordó el tema del derecho tributario, definiciones de algunos autores que versan sobre el concepto del derecho tributario, su naturaleza jurídica, así como sus características y su clasificación; en el capítulo II, se desarrolla lo relativo a los tributos, su clasificación,



así como las características y sujetos de la obligación tributaria; en el capítulo III, se refiere a las características, elementos y clasificación de los impuestos; el capítulo IV, se desarrollan los principios fundamentales del derecho tributario, haciendo énfasis en el principio de prohibición de la doble o múltiple tributación ya que es el objeto de estudio; y en el capítulo V, se analiza la Ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas y la Ley del Impuesto al Valor Agregado, realizando para el efecto un análisis comparativo de los elementos de los dos impuestos mencionados.

Los métodos utilizados en la investigación fueron los siguientes: El método deductivo se empleó para estudiar el contenido del derecho tributario, los tributos, impuestos y principios constitucionales; el método inductivo para extraer todas aquellas teorías y definiciones de los distintos autores que dan a conocer reglas singulares, elementos propios y necesarios para interpretar el tributo; el analítico para analizar la legislación nacional y la doctrina, en lo referente a los tributos y la doble tributación; el método sintético, se utilizó al emitir la respectiva conclusión discursiva de la tesis. Mediante la técnica bibliográfica documental se recopiló el material de estudio.

Se espera que el estudio se utilice como base y sea fuente de consulta para futuras investigaciones relacionadas a la materia tributaria.



## CAPÍTULO I

### 1. El derecho tributario

Previo a dar una definición de lo que es derecho tributario, es importante señalar que uno de los deberes del Estado es brindar a la sociedad los servicios públicos y cumplir de esa manera con su fin primordial que es el bien común; para ello y para mantenerse a través del presupuesto general de ingresos y egresos del país amerita que recabe impuestos; siendo fundamental para ese efecto, la actividad que realiza el Estado en la recaudación de impuestos que pagan los contribuyentes.

En términos generales, la razón de ser del derecho tributario es, precisamente, estudiar las normas jurídicas a través de las cuales el Estado ejerce su poder tributario; con el propósito de obtener de los particulares, ingresos que sirvan para sufragar el gasto público y así mantener la armonía en la sociedad.

Por otra parte, es importante resaltar que el derecho tributario se estudia en la doctrina como parte del derecho financiero, y no como una disciplina autónoma que requiere especial atención; sin embargo, la Constitución Política de la República de Guatemala, da un nuevo vigor al sistema tributario nacional, ya que con la promulgación del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República, vigente a partir del 2 de octubre de 1991; queda definitivamente establecida la denominación de derecho





tributario, para referirse a las relaciones que se originan de los tributos establecidos por el Estado; aunque por las consideraciones ya hechas, derecho fiscal y derecho tributario son usados hasta la fecha con análogos significados.

Una de las definiciones que se comprende de una mejor manera es la del autor Héctor Villegas al decir que: “El Derecho Tributario es la rama del Derecho que regula la potestad pública de crear y percibir tributos, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos normándolos en sus distintos aspectos.”<sup>1</sup> (sic).

En ese mismo contexto el tratadista Carlos Giuliani Founrouge dice que: “El Derecho Tributario o Derecho Fiscal es la rama del Derecho Financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado en las relaciones con éste con los particulares y en las que se generen entre estos últimos.”<sup>2</sup> (sic).

Dentro de las diversas definiciones se encuentra también la de Giannini citado por el autor Juan Bravo Arteaga quien dice que el derecho tributario: “Es aquella parte del derecho administrativo que expone los principios y las normas relativas a la imposición y a la recaudación de los tributos y analiza las consiguientes relaciones entre los entes públicos y los ciudadanos.”<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Villegas, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Pág.133

<sup>2</sup> Giuliani Founrouge, Carlos M. **Derecho financiero**. Pág. 76

<sup>3</sup> Bravo Arteaga, Juan Rafael. **Nociones fundamentales del derecho tributario**. Pág. 41



De las definiciones anteriores, se puede observar que doctrinariamente, los autores sitúan al derecho tributario como parte de diferentes ramas del derecho, indicando para ello que el derecho tributario estudia los tributos y que se encuentra constituida por normas, puesto que su objetivo es regular la creación y percepción de los tributos, así como la relación que nace entre el Estado y los particulares; a la cual se le llama relación jurídica tributaria.

En base a lo anterior se puede concluir en la siguiente definición, el derecho tributario es una rama del derecho público que se encuentra conformada por un conjunto de doctrinas, principios y normas jurídicas; que tienen como objeto el estudio de la actividad del Estado referente a los tributos, la forma y los medios de imposición utilizados para la recaudación de los mismos; con el objeto de que los utilice para cubrir los gastos públicos y atender las necesidades de la población.

En otras palabras, se puede decir que el derecho tributario, es una rama del derecho que estudia los tributos, y el vínculo que surge al momento de realizar el reconocimiento de una obligación por parte de un particular a favor del Estado, por medio de la imposición del pago de impuestos; y por ello, conlleva un conjunto de normas jurídicas y principios que van a regular la relación entre ambos, y así el Estado pueda cumplir con los gastos públicos.



## 1.1. Naturaleza jurídica

Siendo el derecho tributario una rama que estudia el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones; es importante tener en consideración lo siguiente para llegar a establecer la naturaleza del mismo.

Existen ramas del derecho tales como el derecho público y el derecho privado, conceptos que para entenderlos de mejor manera se explican de la forma siguiente: el derecho público es el que trata de regular a través de un conjunto de normas jurídicas las relaciones que surgen entre el Estado y los particulares, en el cual se persigue un interés general; de igual forma el derecho privado, básicamente se conforma por el conjunto de normas que tratan de regular las relaciones entre los particulares, persiguiendo para el efecto un interés particular.

Teniendo noción de lo anterior, es preciso establecer en el presente trabajo, que el derecho tributario forma parte del derecho público, en virtud de ser una rama que trata de regular las relaciones que surgen entre el Estado y los particulares, en cuanto a la recaudación de los tributos, persiguiendo para ello un interés general que en todo caso, sería el bienestar de la sociedad.

De acuerdo con la legislación guatemalteca, el Código Tributario establece en su Artículo 1 que: "Las normas de este código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado."



En mi opinión, la actividad tributaria es una actividad estatal; ya que las normas son creadas por el Estado a través del Organismo Legislativo; la cual hace que sean coercitivas y su aplicación sea forzosa, además no pueden ser modificadas a voluntad de los sujetos.

## **1.2. Características del derecho tributario**

Se han establecido una serie de características que identifican a los tributos, o al derecho tributario, que lo distinguen de otras disciplinas jurídicas; sin embargo, se señalan las siguientes:

### **a) Debe ser regulado por la ley**

El Estado es el encargado de crear los tributos por medio de la ley en base a su poder tributario, atributo otorgado por la Constitución Política de la República de Guatemala para crear, modificar o suprimir tributos; esto hace que al momento de imponer un tributo no hay ningún consenso entre el Estado y los particulares; esta característica tiene fundamento constitucional en el Artículo 239 que contiene el principio de legalidad; mediante el que se establece que corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria.



## **b) Es autónomo**

El derecho tributario como rama del derecho público, es autónomo, por cuanto tiene sus propios principios que orientan para crear, interpretar y aplicar sus propias normas que van a regular las relaciones tributarias.

## **c) Es de carácter económico**

Los tributos se constituyen como una relación de carácter pecuniario, por lo cual dicha prestación debe realizarse en forma dineraria.

## **d) Es coercitivo**

Las normas tributarias solamente pueden ser implementadas por el Estado en ejercicio del principio de legalidad; pero funcionan coactivamente ya que el sujeto pasivo de la obligación tributaria debe realizar el pago tomando en consideración que el cobro puede ser forzado.

## **e) Capacidad contributiva**

Se entiende por capacidad contributiva, la capacidad que tiene la persona de soportar el pago de los impuestos, no importando si se ven afectadas sus necesidades esenciales.



A través del derecho tributario, el Estado está facultado para cubrir las necesidades con equidad y justicia tributaria, y tendrá que tomar en consideración la capacidad contributiva de los ciudadanos. Ya que el contribuyente debe tener capacidad económica para contribuir a los gastos públicos, de lo contrario no podría cumplir con la obligación tributaria.

### **1.3. Clasificación del derecho tributario**

Para el estudio y aplicación del derecho tributario hay que tomar en cuenta que esta rama se divide en derecho tributario sustantivo o material y derecho tributario formal.

#### **a) Derecho tributario sustantivo o material**

El autor Héctor Villegas indica que: “El derecho tributario material tiene la específica misión de prever los aspectos sustanciales de la futura relación jurídica que se trabará entre Estado y sujetos pasivos con motivo del tributo.”<sup>4</sup>

Es decir que, contiene las normas sustantivas relativas a la obligación tributaria. Prácticamente estudia cómo surge la obligación de pagar tributos, los cuales se configuran a través del hecho generador o hecho imponible; asimismo, establece cómo se extingue esa obligación, de la misma manera que examina cuáles son sus diversos elementos, tales como: sujetos, objeto, fuente, hecho generador y el elemento temporal.

---

<sup>4</sup> Villegas, Héctor. **Ob. Cit.** Pág. 245



En base a lo anterior, puede identificarse esta parte material, al momento en que se realice el supuesto establecido por la ley, a lo cual se le conoce como el hecho imponible; una vez llevado a cabo el supuesto inicia la obligación tributaria y el procedimiento correspondiente, hasta que la persona responsable de dicha obligación realice el pago respectivo de los tributos; con lo cual se cumple la obligación tributaria.

En general, el derecho sustantivo o material regula el vínculo que existe entre el sujeto activo y sujeto pasivo de la relación tributaria.

#### **b) Derecho tributario formal**

Esta parte proporciona las reglas mediante las cuales se comprobará si corresponde cobrar algún tributo a una persona y la forma en que deba pagarlo.

Es el conjunto de normas que tiene encomendada la recaudación de los tributos, esto quiere decir, que dichas normas van a regular la obligación que tiene el sujeto pasivo de la relación tributaria; que es cumplir con el pago de los tributos.

En otras palabras, esta parte del derecho tributario contiene las normas que se aplican a un caso concreto; especialmente en la determinación del tributo.



#### **1.4. Contenido del derecho tributario**

El contenido del derecho tributario en general, comprende dos grandes partes: una primera parte, donde están comprendidas las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos, a esta parte se le denomina parte general; y una parte que se le denomina parte especial, que contiene básicamente las disposiciones específicas sobre los distintos tributos que integran un sistema tributario.

##### **a) Parte general**

Es la parte más importante, porque en ella están contenidas las normas generales, aplicables a todos los tributos; esta parte se encuentra en el Código Tributario y es conocida como la parte doctrinaria, ya que contiene definiciones aplicables a todos los tributos, plazos, así como el inicio y extinción de la obligación tributaria; de igual manera se encuentra el apartado de disposiciones generales, infracciones y sanciones, así como un apartado de procedimientos a seguir, en caso de que algún contribuyente no cumpla con su obligación tributaria.

##### **b) Parte especial**

La parte especial contiene las normas específicas y particulares de cada uno de los tributos que conforman el sistema tributario nacional; en Guatemala este sistema lo conforman varios impuestos, como por ejemplo: el Impuesto Único Sobre Inmueble (IUSI), el Impuesto al Valor Agregado (IVA), entre otros.





Aparte de lo anterior, es importante mencionar que para el presente trabajo de investigación, esta parte especial es la que interesa; ya que será objeto de estudio y análisis cada uno de los siguientes tributos: Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas.

### **1.5. Fuentes del derecho tributario**

Las fuentes de una rama del derecho son consideradas las causas de su nacimiento, en términos generales fuente es el principio u origen de una cosa; es por ello, que es de gran importancia definir y entender este aspecto.

La Ley del Organismo Judicial en el Artículo 2 establece las fuentes del derecho de la forma siguiente: “La ley es la fuente del ordenamiento jurídico. La jurisprudencia, la complementará. La costumbre regirá sólo en defecto de la ley aplicable o por delegación de la ley, siempre que no sea contraria a la moral o al orden público y que resulte probada.”

Cabe resaltar del artículo citado, en cuanto al derecho tributario, que los impuestos deben ser establecidos por la ley, para normar adecuadamente las relaciones entre el Estado y los contribuyentes.



1. Las disposiciones constitucionales.
2. Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley.
3. Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.”

Se puede decir entonces, que las disposiciones constitucionales constituyen la fuente jerárquicamente más importante del derecho tributario; ya que la Constitución Política de la República de Guatemala es concebida como la ley fundamental de un Estado; en ella se establecen principios que desarrollaran conceptos, tales como potestad tributaria y principios tributarios, entre otros.

Otra de las fuentes del ordenamiento jurídico tributario son las leyes ordinarias, las cuales son emitidas por el Congreso de la República de Guatemala; dichas leyes contienen los procedimientos y normas que son aplicables a tributos, tal es el caso del Código Tributario, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, entre otros; las leyes en materia tributaria deben ser emitidas observando los principios básicos establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala; de lo contrario, estarían contraviniendo el ordenamiento jurídico guatemalteco y en consecuencia serían inconstitucionales.

En cuanto a los tratados y convenios internacionales, se entiende por ello aquellos acuerdos de voluntades entre Estados, y para que adquieran el carácter de ley en la República de Guatemala, tienen que ser ratificados por el Organismo Legislativo.



Y por último los reglamentos, que son las disposiciones emanadas del Organismo Ejecutivo que básicamente regulan a través de un conjunto de normas jurídicas el desarrollo y la ejecución de las leyes; las cuales son emitidas por el Presidente de la República de Guatemala, por medio de acuerdos gubernativos.

En conclusión, se puede decir que la fuente del derecho tributario es la ley y ésta para que se conforme como tal, debe cumplir con determinado procedimiento tal como, que debe ser aprobada por el órgano correspondiente, como lo es el Congreso de la República de Guatemala.

Es importante resaltar que el principio de legalidad de forma general, preceptúa que ningún tributo debe establecerse sino por la ley; en otras palabras, no existe más impuesto que los resultantes de la legislación tributaria positiva como la Constitución Política de la República de Guatemala, las leyes ordinarias, los reglamentos y en su caso los tratados y convenios internacionales.



## CAPÍTULO II

### 2. Tributos

Los tributos constituyen la fuente más importante de los recursos del sector público, por ello es necesario tener presente, que los tributos son las prestaciones que un ente público tiene el derecho de exigir, en virtud de su potestad de imperio, con el fin de obtener los ingresos necesarios para el desarrollo de su actividad. Cabe resaltar, que es una obligación ciudadana contribuir con los recursos del Estado; tal como lo preceptúa la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 135: “Son derechos y deberes de los guatemaltecos,... d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley...”

El tratadista Héctor Villegas, proporciona una definición que abarca los elementos estructurales del tributo, en donde engloba a todos los componentes necesarios, definiéndolo de la siguiente manera: “Las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.”<sup>5</sup>

De la definición anterior, se puede observar que cuenta con los elementos siguientes: las prestaciones en dinero, esto quiere decir, que los tributos deben pagarse al Estado de una forma pecuniaria, ya que no se pueden realizar en especie; exigidas en ejercicio del poder imperio, ya que el elemento esencial del tributo es la coerción, ello hace que

---

<sup>5</sup> Villegas, Héctor. **Ob. Cit.** Pág. 67



el Estado tenga la facultad de obligar al pago de la prestación requerida, estableciendo otro elemento fundamental como lo es, que todo tributo será establecido en virtud de una ley, entendiéndose para el efecto, que no hay tributo sin ley previa que lo establezca, lo cual da origen al principio de legalidad; al observar la definición citada se observa el último elemento que es cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus obligaciones; en otras palabras se puede decir, que todo tiene una razón de ser, y la razón del cobro del tributo es que el Estado debe obtener ingresos para cubrir los gastos que conlleva satisfacer las necesidades públicas.

Dentro de las diversas definiciones se encuentra también la del tratadista Giuliani Fonrouge que define al tributo como: “Una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público”.<sup>6</sup>

De la definición anterior se comprende que el Estado, en su poder de imperio es el único que puede exigir el cumplimiento de las prestaciones; siempre y cuando sean en dinero y que esto da surgimiento a relaciones jurídicas entre el Estado como sujeto activo y el contribuyente como sujeto pasivo de dicha relación.

De acuerdo con la legislación guatemalteca, se establece en el Código Tributario, en su Artículo 9 el concepto de tributos: “Son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.”

---

<sup>6</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos. **Ob. Cit.** Pág. 257



De lo anterior se puede decir que, los tributos son las retribuciones comúnmente dinerarias obligatorias por ley, en donde el sujeto pasivo las otorga al sujeto activo, para que éste pueda obtener los recursos suficientes para su funcionamiento.

Del análisis de las definiciones anteriores, se pueden establecer los elementos que se desarrollan en el concepto de tributo, siendo estos los siguientes:

- a) Legalidad: Porque los tributos se originan en base a una ley, que emana del Congreso de la República de Guatemala, órgano encargado 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.
- b) Coercibilidad: El Estado obliga al contribuyente para que realice el pago, aun en contra de la voluntad del mismo.
- c) Sujeto activo de la relación: El Estado, es el sujeto activo de la obligación tributaria.
- d) Sujeto pasivo de la relación: El Contribuyente, es el sujeto pasivo de la obligación tributaria.
- e) Finalidad: Ayudar a cumplir con los fines del Estado para su funcionamiento como tal.
- f) Objeto de la obligación: Es la obligación de dar, usualmente una prestación en dinero, esto porque el Estado debe agenciarse de fondos para poder funcionar.



## **2.1. Clasificación de los tributos**

En Guatemala existen dos clasificaciones de los tributos, una es doctrinaria y otra es legal, esta última establecida en el Código Tributario.

### **2.1.1. Clasificación doctrinaria**

Es preciso establecer que existen varias clasificaciones al respecto, sin embargo, la clasificación más aceptada por la doctrina y el derecho positivo es la siguiente:

- a) Impuestos
- b) Tasas
- c) Contribuciones especiales

### **2.1.2. Clasificación legal**

En la presente investigación se analizará y desarrollará la clasificación legal que existe en Guatemala, de acuerdo al Código Tributario que en el Artículo 10 preceptúa las clases de tributos: “Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.”

De lo anterior se puede indicar que a las tasas doctrinariamente se les reconoce como tributos, pero la legislación tributaria guatemalteca, únicamente norma como tributo a los impuestos, arbitrios y contribuciones, dejando a un lado como tributo a la tasa; de



igual forma la Constitución Política de la República de Guatemala regula que el Congreso de la República de Guatemala, es el único ente facultado para crear impuestos, contribuciones especiales y arbitrios; y no hace referencia en ninguna parte de su contenido sobre la existencia de la tasa; es por ello que se desarrollarán los tributos mencionados anteriormente.

### **a) Impuestos**

Se puede decir que el objeto de los impuestos, es proporcionar al Estado los recursos necesarios para el sostenimiento de las obligaciones que tiene con los ciudadanos y de esa forma; cumplir con el ejercicio de sus atribuciones dentro de un marco jurídico legal, que permita una justa y equitativa recaudación de los mismos. En base a lo anterior, se cita una definición para tener una noción de lo que es un impuesto; ya que en el próximo capítulo se desarrolla el tema específicamente.

Para el tratadista Héctor Villegas el impuesto es: “El tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponible, siendo hechos imponible ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado.”<sup>7</sup> Es decir que, el impuesto es exigido a las personas que hayan realizado el hecho previsto en la norma, que se refiere a una situación relativa al contribuyente.

---

<sup>7</sup> Villegas, Héctor. **Ob. Cit.** Pág. 72





El Código Tributario lo regula en el Artículo 11 como: “Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”.

Del análisis del artículo anterior, puede inferirse que el impuesto es una clase de tributo que conlleva una prestación en dinero, que el Estado fija en ejercicio de su poder de imperio, con carácter obligatorio para aquellas personas cuya situación coincida con lo que preceptúa la norma como hecho generador; y que tiene como finalidad sufragar los servicios de carácter general. Este artículo al establecer que el hecho generador del impuesto es una actividad estatal no relacionada con el contribuyente; se refiere a que el Estado no debe realizar ninguna prestación o actividad hacia el sujeto pasivo.

En ese sentido se caracteriza al impuesto de la siguiente forma:

- Se encuentra regulado en la ley.
- Es obligatorio.
- Es pecuniario: la prestación es dineraria.
- Se destina a gastos de interés general

## **b) Arbitrios**

El Artículo 12 del Código Tributario preceptúa: “Arbitrio es el impuesto decretado por la ley a favor de una o varias municipalidades.”



Cabe resaltar que el arbitrio a pesar de que el Código Tributario lo establece como un impuesto, la Constitución Política de la República de Guatemala, al hacer la clasificación de tributos que puede decretar el Congreso de la República de Guatemala, lo establece como tributo; esto se encuentra regulado en el Artículo 239 constitucional. Por otro lado, su carácter de territorialidad no abarca un país ni a toda la población que realice un hecho generador como tal, sino el arbitrio tiene como objeto su creación para destino específico de una o varias municipalidades, para poder sufragar los gastos comunes del municipio.

El arbitrio entonces es un pago pecuniario, obligatorio y definitivo creado por el Congreso de la República de Guatemala, para que una municipalidad lo pueda percibir con el fin de cumplir con sus obligaciones.

En otras palabras, los arbitrios son un aporte de carácter obligatorio que mediante una ley son creados a favor del municipio; es decir, que es el dinero que paga el vecino al municipio a través de las municipalidades, a fin de que éstas puedan cumplir con la prestación de los servicios; un claro ejemplo de ello es el boleto de ornato, ya que es creado como arbitrio en favor de las municipalidades del país, teniendo como objetivo desarrollar obras de interés colectivo, que beneficien a la comunidad municipal que debe pagar el tributo; teniendo así, efectos específicos en el ámbito de sus correspondientes jurisdicciones.



De igual forma se establecen las siguientes características para los arbitrios:

- Se encuentran establecidos en la ley.
- Son pecuniarios, esto quiere decir que la prestación es siempre en dinero.
- Son obligatorios, todos los vecinos tienen obligación de pagarlos.
- Son restringidos a un territorio determinado.

### **c) Contribuciones especiales**

El tratadista Giuliani Fonrouge, citado por el autor Héctor Villegas indica que: “ Este tipo de tributo se caracteriza por la existencia de un beneficio que puede derivar no sólo de la realización de una obra pública, sino también de actividades o servicios estatales especiales, destinado a beneficiar a una persona determinada o a grupos sociales determinados.”<sup>8</sup>

Constituyen un tributo, cuya característica principal es que implican un beneficio, que viene dada por una ventaja o beneficio presente o futuro, derivado de la realización de obras públicas o de actividades especiales del Estado; y que benefician al contribuyente.

El concepto legal se encuentra en el Código Tributario en el Artículo 13: “Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios

---

<sup>8</sup> Villegas, Héctor. **Ob. Cit.** Pág. 104

directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales.”

Las contribuciones especiales, como parte de los recursos públicos, son prestaciones en dinero que el Estado percibe de los particulares, con el objeto de que estos directamente reciban un beneficio; ya sea de forma personal o económica que comúnmente favorece a determinado grupo.

Características de las contribuciones especiales:

- Surgen a través de la ley
- Son de carácter pecuniario
- Son específicas para una persona o grupo social determinado.
- Son obligatorias
- Se requiere de una actividad productora de beneficio

#### **d) Contribución especial por mejoras**

La legislación guatemalteca la define en el párrafo segundo del Artículo 13 del Código Tributario, de la siguiente forma: “Es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento del valor del inmueble beneficiado”.

Se entiende entonces, que el presupuesto del hecho generador de la contribución por mejoras, es la realización de la obra pública por el Estado; esto quiere decir que el sujeto pasivo es el propietario del inmueble, pues el valor aumenta como consecuencia de la obra; y el sujeto activo será el Estado, quien utilizará las contribuciones para la obra concreta. En ese sentido, se entiende que el beneficio lo reciben los contribuyentes que tienen propiedades cercanas a los lugares que fueron objeto de las mejoras; por lo que se considera, que sean estos beneficiarios directos los que paguen el tributo.

Características de las contribuciones especiales por mejoras:

- Son establecidas por la ley
- Son pecuniarias
- Son obligatorias
- Existe una contraprestación

## **2.2. La obligación tributaria**

La relación jurídico tributaria, es una de las variadas denominaciones que recibe esta institución, pues dependiendo del país de que se trate así es como se le denomina; de esa cuanta en Argentina, en la obra de Giuliani Fonrouge, él le llama obligación tributaria; el autor Gianninni en su obra le denomina deuda tributaria; el argentino Héctor Villegas la denomina obligación tributaria, tal como lo preceptúa el Artículo 14



del Código Tributario. Para efectos del presente trabajo, se le denominará indistintamente relación jurídica tributaria u obligación tributaria.

La obligación tributaria entendida como una relación jurídica, se considera que es uno de los elementos más importantes de los tributos, en virtud de ser ésta el vínculo que une a un particular con el Estado; surgiendo derechos y obligaciones entre ambos, es por ello, que la obligación tributaria es una institución del derecho tributario, que se desarrollará en el presente trabajo y se analizarán algunas definiciones, siendo las más importantes las siguientes:

La obligación tributaria, para el autor Héctor Villegas: “Es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo y un sujeto pasivo que está obligado a la prestación.”<sup>9</sup>

Para el tratadista Giuliani Fonrouge es: “El vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el poder tributario (acreedor) sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley”.<sup>10</sup>

Una de las definiciones más acertadas, es la de la autora Gladys Monterroso al definir a la relación jurídico tributaria en la forma siguiente: “Es el vínculo jurídico, producto de la potestad del Estado que al imponer las bases de la tributación unilateralmente, coloca

<sup>9</sup> Villegas, Héctor. **Ob. Cit.** Pág. 246

<sup>10</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos. **Ob. Cit.** Pág. 392

al Sujeto Pasivo de la misma como un deudor de la obligación tributaria, cuya extinción se encuentra sujeta al cumplimiento de la misma”.<sup>11</sup> (sic).

En base a lo anterior, se puede decir que una vez realizado el hecho generador, surge la relación tributaria u obligación tributaria; en donde existe un sujeto activo y un sujeto pasivo, que obliga a este último a cumplir frente al sujeto activo sus obligaciones tributarias.

En ese sentido debe analizarse el Artículo 14 del Código Tributario, en virtud de contener éste una definición legal de lo que es obligación tributaria, definiéndola como: “La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto por la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales”. (sic)

La obligación tributaria es entonces, el vínculo jurídico existente entre el Estado quien actúa como sujeto activo y el particular quien tiene la calidad de sujeto pasivo; por medio de la cual se hace efectivo el cobro de los tributos a que está obligado el sujeto pasivo, y que están establecidos en la ley; tomando en consideración los presupuestos que constituyen el hecho generador de la obligación.

---

<sup>11</sup> Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. **Fundamentos tributarios**. Pág. 128



Por tanto, una vez que se ha cumplido por parte del sujeto pasivo con el hecho generador contenido en la ley tributaria, surge un vínculo entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, y como consecuencia de ello, surgen las obligaciones tributarias; que básicamente podrían ser las obligaciones de dar, hacer, no hacer o tolerar; en ese sentido el sujeto activo tiene el derecho de exigir la prestación, y el sujeto pasivo está obligado a cumplir con dicha obligación; de lo contrario se hace acreedor a sanciones contenidas en el Código Tributario.

A continuación se analizan cada una de las obligaciones mencionadas en el párrafo anterior:

#### **a) Obligación de dar**

Esta obligación se considera la más importante, ya que se refiere a la obligación que tiene el sujeto pasivo de dar una prestación dineraria después de haberse llevado a cabo el hecho generador del mismo; esto a favor del Estado para beneficio de la sociedad en general.

#### **b) Obligación de hacer**

Consiste en cumplir con la prestación de un hecho, es decir la obligación que tiene el sujeto pasivo de establecer si existe o no la deuda tributaria a favor del Estado; como por ejemplo la obligación que tiene el contribuyente de llevar libros de contabilidad, o





bien prestar declaraciones juradas entre otros; básicamente cumplir los requerimientos de las autoridades administrativas tributarias, o requisitos que regulan las leyes.

### **c) Obligación de no hacer**

Esta obligación consiste en que el sujeto pasivo de la obligación tributaria, no debe realizar actos contrarios a la ley; es decir, no realizar una determinada conducta, de lo contrario caería dentro de los delitos tributarios contenidos en el Código Penal.

### **d) Obligación de tolerar**

Consiste que en determinado momento, el sujeto pasivo tiene que cumplir con el deber de soportar una determinada conducta del sujeto activo; ejemplo tolerar una visita de inspección fiscal por parte de la Administración Tributaria.

## **2.3. Características de la obligación tributaria**

Del análisis de la doctrina se desprende, que cada autor cita según su criterio, diversas características de la relación jurídica tributaria; sin embargo, se considera que las características importantes de la obligación tributaria son las siguientes:

- Es legal: ya que la única fuente del derecho tributario es la ley, por lo que la obligación tributaria no existe si no está previamente establecida en un cuerpo normativo.

- Es un vínculo personal: en virtud que la obligación se da entre el Estado y el contribuyente; ya que el cumplimiento de dicho deber es exclusiva para el sujeto pasivo, puesto que está obligado a pagar los tributos y a cumplir con los deberes formales que se le impongan.
- Obligatoriedad de la prestación en forma pecuniaria: esto quiere decir que una obligación tributaria se debe pagar o cumplir de forma dineraria.
- Tipicidad expresa: la relación jurídica tributaria o bien obligación tributaria, surge al momento de producirse la situación de hecho prevista por la norma.

#### **2.4. Sujetos de la obligación tributaria**

La obligación jurídica se compone con dos sujetos esenciales que son: sujeto activo y sujeto pasivo; conceptos que se han mencionado en el presente documento, es por ello que se desarrollan a continuación.

##### **a) Sujeto activo**

El Artículo 17 del Código Tributario lo define como: "Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo".

El Estado es quien actúa como ente estatal encargado de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria; y confiere el control, recaudación y fiscalización a la Superintendencia de Administración Tributaria.

## **b) Sujeto pasivo**

En Guatemala, el Código Tributario en el Artículo 18 lo define como: “El sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.”

Es la persona sometida al poder tributario del Estado, es decir, la que debe cumplir con la obligación jurídica tributaria, otorgando la prestación fijada por la ley. Algo importante que preceptúa este artículo es que la prestación la puede realizar en calidad de contribuyente o de responsable. Si es por una deuda propia, es porque ha realizado el hecho generador del tributo y si actúa en calidad de responsable es por una deuda ajena.



## CAPÍTULO III

### 3. Impuestos

Se designa con la palabra impuesto a aquel tributo o carga, que los particulares que viven en un determinado país, deben pagar al Estado, para que éste, por medio de ese pago y sin ejercer ningún tipo de contraprestación como consecuencia del mismo, pueda financiar sus gastos. Es de esa manera que el objetivo básico de los impuestos será el de financiar los gastos de un determinado Estado.

En ese sentido el tratadista Carlos Giuliani define a este tributo como: “Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie exigidas por el Estado en virtud del Poder Imperio a quienes se hallen en las situaciones consideradas en la ley como hechos imponibles”.<sup>12</sup> (sic).

Para el autor José Carrera Raya: “El impuesto es una obligación legal, de Derecho Público y pecuniario, cuyo sujeto activo es el Estado u otro ente fijado por ley, surgida por la realización de un hecho imponible realizado por el sujeto pasivo que no supone en ningún caso una actividad administrativa”.<sup>13</sup> (sic)

Es así que para el tratadista Jaime Chicas Hernández: “Es la prestación pecuniaria exigida por el Estado en virtud de una potestad de imperio, y en la forma y manera

---

<sup>12</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos. **Ob. Cit.** Pág. 291

<sup>13</sup> Carrera Raya, José Francisco, **Manual de derecho financiero**. Volumen 1. Pág. 199



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, entendiéndose como tal, los fines que como presupuesto se ha fijado el Estado.”<sup>14</sup>

Al analizar las definiciones anteriores, se comprende que el impuesto es un tributo, que constituye una prestación que según el tratadista Giuliani Fonrouge puede ser dineraria o bien en especie; para el autor Jaime Chicas Hernández es una prestación pecuniaria que debe enterar el particular al Estado, y que dicho impuesto es obtenido sin dar alguna contraprestación al respecto; sin embargo, debe ser de acuerdo al principio de la capacidad contributiva, que quiere decir, que el valor del impuesto estará determinado por los ingresos que cada una de las personas reciba.

El Código Tributario en el Artículo 11 define a este tributo como: “El impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”.

Se establece entonces que el impuesto es un tributo, que en Guatemala es el más importante, porque constituye una prestación dineraria exigida por el Estado de forma forzosa, a los particulares que se encuentren en las situaciones consideradas en la ley como hecho generador, sin ninguna contraprestación determinada; además, es preciso indicar que dentro de la clasificación de los tributos, los impuestos tienen como objetivo

---

<sup>14</sup> Chicas Hernández, Jaime Humberto. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**. Pág. 107

constituir la base fundamental de ingresos para cualquier Estado, ya que obtienen financiamiento para realizar sus principales funciones.

### 3.1. Teorías

Existen teorías que a lo largo de la historia y su evolución, han surgido para tratar de explicar el tributo y su fundamento; siendo las más importantes las siguientes:

- Teoría del precio de cambio: “Quienes propugnan esta concepción sostienen que el impuesto no es otra cosa que una compensación que satisfacen los contribuyentes por los servicios que les presta el Estado”.<sup>15</sup>
- Teoría del seguro: Según esta teoría el impuesto es una prima de seguros que se paga como garantía de la seguridad individual que está obligado a proporcionar al Estado, de esa forma: “El impuesto es entonces una prima de seguro pagada por aquellos que poseen bienes, para asegurarlos contra todo riesgo que perturbe la posesión o goce de tales bienes”.<sup>16</sup>
- Teoría del sacrificio: Esta teoría se circunscribe al sacrificio de los ciudadanos para cumplir a través del impuesto al sostenimiento del Estado, sin obtener de inmediato un beneficio, es por ello que el sacrificio debe ser el menor posible.

---

<sup>15</sup> Villegas, Héctor. **Ob. Cit.** Pág. 73

<sup>16</sup> **Ibid.**

- Teoría de la capacidad de pago: Esta teoría establece que: “El impuesto debe ser establecido en virtud de la capacidad personal del individuo para contribuir a los gastos de la comunidad como forma de lograr que cada uno participe según sus posibilidades”.<sup>17</sup>

Esta última teoría estipula que los impuestos deben establecerse sobre quienes pueden pagarlos; es decir aquellos que tienen capacidad económica para soportarlos. En ese sentido, esta teoría es congruente con lo que establece la doctrina y la legislación guatemalteca; básicamente consiste en que el impuesto debe establecerse de forma equitativa y por ende debe considerarse en el contribuyente su capacidad económica o capacidad para tributar.

### **3.2. Características de los impuestos**

En el capítulo anterior se hizo mención de algunas características, sin embargo en el presente capítulo se desarrollarán las principales características que distinguen al impuesto de otros tributos.

a) Son obligatorios: es decir que no queda en la voluntad del particular cooperar o no con los gastos del Estado; ya que es el Estado el que de una forma unilateral impone los impuestos así como la obligación de cumplirlos cuando se realice el hecho previsto por la norma; en virtud del cual surge la obligación de dar una prestación en dinero y es de carácter general y obligatorio.

---

<sup>17</sup> Ibid. Pág. 74

- b) Son de carácter legal, si no existe ley no existe impuesto, de esa forma es prohibida la percepción de ingresos que no estén regulados por un cuerpo normativo.
- c) Son exigibles: responde coactivamente al imperio de la ley, es decir que el Estado tiene la facultad de hacer efectivo su cumplimiento por todos los medios legales posibles.
- d) Especialidad: quiere decir que el gravamen debe respetar la capacidad contributiva de las personas, que es la causa más justa de cualquier tributación; en ese sentido es aplicable a las personas que se encuentren en las más variadas situaciones; tal como determinada capacidad económica o realización de ciertos actos.
- e) Se establece basándose en normas constitucionales, tomándose en consideración principios de igualdad, generalidad, justicia, equidad y capacidad de pago.
- f) La prestación del individuo, se dice que a cambio de la prestación no existe contraprestación inmediata del Estado, de manera que no puede individualizarse la contraprestación de un impuesto; esto quiere decir que el servicio que se financia con el impuesto no es atribuible a una persona en particular, sino que es a nivel general de la población.
- g) Su finalidad o destino: es satisfacer esencialmente necesidades y servicios públicos indivisibles, en cuanto a que el Estado obtiene el pago de los impuestos para destinarlos a gastos de interés general.



### **3.3. Elementos del impuesto**

Los elementos del impuesto son la esencia de la relación tributaria u obligación tributaria; generalmente un impuesto consta de los siguientes elementos:

#### **3.3.1. Sujetos**

Como se indicó en el capítulo anterior, los sujetos de la obligación tributaria son los mismos que conforman la parte de los elementos del impuesto; entre estos están:

- a) **Sujeto activo:** Legalmente es el Estado o el ente público acreedor del tributo, y doctrinariamente este sujeto acreedor, es el que tiene el derecho y el deber de exigir y recabar el pago del impuesto o tributo. Es el acreedor de los tributos. En el caso de Guatemala, el sujeto activo de los impuestos es la Superintendencia de Administración Tributaria, ente al cual se le confiere la actividad administrativa de la recaudación de los tributos.
  
- b) **Sujeto pasivo:** Es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias al sujeto activo, cuando éste realice el hecho previsto en la norma, resultando de esa forma el pago de impuestos, sea en calidad de contribuyente o bien de responsable. El Código Tributario hace la diferencia de sujetos pasivos de la siguiente forma:



## **Contribuyentes**

Obligado por deuda propia: “Son contribuyentes las personas individuales prescindiendo de su capacidad legal según el derecho privado y las personas jurídicas que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”. Artículo 21 del Código Tributario. Es decir que, el contribuyente es el destinatario legal tributario que debe pagar el tributo, es quien ha realizado el hecho generador, y que pasa a ser el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal.

## **Responsables**

Obligado por deuda ajena: “Es responsable la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste”. Artículo 25 del Código Tributario. Es importante resaltar que este cuerpo normativo regula a los sujetos responsables por representación y a los responsables solidarios; los primeros son responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas de los bienes que administran o disponen, ejemplo: los padres, tutores, o administradores entre otros; y los segundos son responsables solidariamente con los anteriores propietarios por el cumplimiento de las obligaciones tributarias generadas por el dominio y transferencia de los respectivos bienes, ejemplo de ello son: los donatarios, legatarios y otros.

### 3.3.2. Hecho generador

Se llama hecho generador o hecho imponible, al acto, conjunto de actos, situación, actividad o acontecimiento que, una vez sucedido en la realidad, origina el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de la pretensión fiscal.

El hecho imponible o hecho generador: “Es el presupuesto legal hipotético y condicionante cuya configuración fáctica en determinado lugar y tiempo con respecto a una persona, da pie a que el Estado pretenda un tributo”.<sup>18</sup> De lo anterior se desprende que el hecho generador contiene una hipótesis legal condicionante y que cuando las personas están dentro del contenido de la misma, están adquiriendo la obligación a que conlleva el tributo, y como consecuencia que se realice el pago respectivo.

Para el tratadista Héctor Villegas la creación normativa de un tributo implica que su hipótesis condicionante debe contener en forma indispensable diversos elementos:

- a) Aspecto material: la descripción objetiva de un hecho o situación;
- b) Aspecto personal: los datos necesarios para individualizar a la persona que debe encuadrar en la hipótesis;
- c) Elemento temporal: el momento en que debe configurarse o tenerse configurada la realización del hecho imponible;

---

<sup>18</sup> Villegas, Héctor. **Ob. Cit.** Pág. 272

d) Elemento espacial: el lugar en donde debe acaecer o tenerse por acaecida la realización del hecho imponible”.<sup>19</sup>

El Artículo 31 del Código Tributario establece el concepto de hecho generador: “Hecho generador o hecho imponible, es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”. Es de esa forma que todo hecho imponible debe estar contenido y prescrito en las leyes tributarias; para conocer con certeza cuáles hechos o situaciones generan obligaciones tributarias; es así que el hecho imponible: es la hipótesis que debe tener existencia en la vida real para poder determinar el nacimiento de la obligación jurídico tributaria, que lleva como consecuencia la prestación pecuniaria respectiva.

De igual forma el Código Tributario establece en que momento ocurre el hecho generador y cuando produce sus efectos; según se trate de que el presupuesto legal esté constituido sólo por hechos materiales y que comprenda hechos, actos o situaciones de carácter jurídico. De esa manera el hecho imponible hace al contribuyente deudor del Estado.

### **3.3.3. Elemento temporal**

Este elemento es el que indica el momento en que debe cumplirse la obligación tributaria o bien; realizar el pago respectivo del impuesto. En ese sentido la ley regula el plazo en el que debe cumplirse la obligación tributaria; ejemplo de ello es el Impuesto

---

<sup>19</sup> *Ibíd.* Pág. 273



al Valor Agregado en caso de venta o permuta de bienes muebles, el impuesto debe pagarse en la fecha de la emisión de la factura, pero debe hacerse líquido en forma mensual; otro ejemplo es el Impuesto Único Sobre Inmuebles, ya que se paga al trimestre siguiente de su vencimiento.

### **3.3.4. Base imponible**

También llamada base impositiva, el autor José Carrera Raya define 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.”<sup>20</sup>

Por otra parte se define a este elemento de la siguiente forma: “La Magnitud que resulta de la medición o valoración del hecho imponible”.<sup>21</sup> (sic). Esta base imponible es aquella sobre la cual recae el impuesto, la cual es determinada por el Estado.

Este elemento es la base evaluable del aspecto material, siendo este aspecto la descripción objetiva de un hecho o situación de la hipótesis de la norma tributaria; que va a permitir fijar la determinación en cada obligación tributaria concreta, que se puede expresar en volumen, valor, cantidad, precio y otros; citando como ejemplos: el Impuesto Único Sobre Inmuebles, este impuesto se determina según el valor que se

---

<sup>20</sup> Carrera Raya, José Francisco. **Ob. Cit.** Pág. 77

<sup>21</sup> Monterroso, Gladys. **Ob. Cit.** Pág. 146

asigne a cada uno de los inmuebles; y el Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas, cuya base imponible la constituye el precio de venta al consumidor final.

La forma de establecer la base imponible está contenida en las diferentes leyes especiales tributarias; para dar cumplimiento al principio de legalidad, contenido en el Artículo 239, literal d) de la Constitución Política de la República de Guatemala.

### **3.3.5. Tipo impositivo**

Este elemento es prácticamente el porcentaje que el contribuyente debe pagar al sujeto activo, y el parámetro que se utiliza para determinar el monto de la obligación tributaria. Este tipo impositivo está debidamente establecido en la ley y es el valor, cantidad o cuota que el sujeto pasivo entregará al Estado por concepto de tributos; por tanto, el tipo impositivo del Impuesto al Valor Agregado constituye una tarifa del doce por ciento (12%).

### **3.3.6. Elemento finalista**

Todos los tributos persiguen una finalidad de carácter económico para que el Estado pueda satisfacer sus necesidades financieras, así como prestar los servicios públicos.

### **3.4. Clasificación de los impuestos**

La clasificación la determina la inclinación que puedan tener en la estructura de los sistemas tributarios de los países; pudiendo ser directos e indirectos, sin embargo, al estudiarlos surgen otras divisiones.

#### **a) Impuestos directos**

Estos impuestos son establecidos de manera inmediata sobre las personas o los bienes; se recaudan en virtud de que la Administración Tributaria tiene registros o listas en donde constan los nombres de los contribuyentes, así como tarifas y por ende las fuentes de dichos impuestos. En estos impuestos existe un vínculo entre el Estado como sujeto activo y el contribuyente como sujeto pasivo; en el cual no existen terceros involucrados, por ende no pueden trasladarse.

Los impuestos directos son aquellos impuestos en los que el sujeto pasivo no puede delegar la carga tributaria a otro sujeto; es el sujeto pasivo en quien recae la obligación tributaria. Dentro de esta clasificación se encuentra el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto Único Sobre Inmuebles; en virtud que dichos impuestos gravan directamente a las personas y bienes.

## **b) Impuestos indirectos**

Son aquellos en los que el Estado actúa sobre el sujeto pasivo del impuesto, pero es una tercera persona quien cumple con la obligación tributaria; en términos generales el pago del impuesto se traslada a otra persona, de esa manera es que se da el fenómeno de la traslación, en el cual el contribuyente consigue transferir el peso del impuesto sobre otra persona. Estos impuestos gravan la venta de los objetos de consumo o bien, determinados servicios entre otros; y el tipo impositivo del impuesto se encuentra incluido dentro del precio.

En ese orden de ideas, los impuestos indirectos se trasladan al consumidor final, ya que éste al final es quien paga la totalidad del impuesto; por ejemplo: el Impuesto al Valor Agregado.

## **c) Personales**

Estos impuestos son los que recaen sobre las personas y son ellas las que realizan la obligación tributaria que sería la prestación dineraria. En otras palabras, el Estado como sujeto activo de la relación jurídico tributaria, debe establecer el impuesto, teniendo en cuenta para ello la persona del contribuyente o bien la riqueza del mismo; pues las rentas pueden variar de acuerdo a las circunstancias personales; ejemplo: el Impuesto Sobre la Renta en virtud de ser un impuesto establecido sobre la renta que obtenga toda persona, de la inversión del capital, del trabajo o de la combinación de ambos.



#### **d) Reales**

Estos impuestos son establecidos por el sujeto activo sobre la propiedad inmueble de las personas; en Guatemala es el Impuesto Único Sobre Inmuebles, fijándose la base impositiva sobre el valor de los bienes inmuebles ubicados en el territorio de la República de Guatemala; es así que las personas propietarias o poseedoras tienen la obligación de pagar al Estado un impuesto sobre los bienes inmuebles que tengan.

#### **e) Impuestos ordinarios**

Son aquellos tributos o impuestos cuya vigencia es permanente, es decir, sin ningún límite de tiempo en cuanto a su duración, forman parte de las finanzas del Estado normalmente; esta clase de impuestos tienen su fundamento en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala: “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios”. Ejemplo: el Impuesto Único Sobre Inmuebles, Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado entre otros.

#### **f) Impuestos extraordinarios**

Estos impuestos son creados por el sujeto activo en un momento determinado, teniendo para el efecto un carácter excepcional, ya que se obtienen para fortalecer la recaudación tributaria del Estado; de igual forma esta clase de impuestos tienen su fundamento en el artículo citado en el párrafo anterior. Ejemplo: Impuesto Extraordinario



Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, Decreto número 19 – 04 del Congreso de la República de Guatemala, el cual fue decretado en el 2004.





## CAPÍTULO IV

### **4. Principios fundamentales del derecho tributario**

Los principios constituyen la base del ordenamiento jurídico, por tanto se desarrollan en el presente trabajo los diferentes principios constitucionales en materia tributaria; por estimar que constituyen valores fundamentales que deben ser respetados por el Estado, como sujeto activo en el ejercicio de su poder imperio, porque el poder tributario de éste constituye básicamente una facultad para crear tributos; delegado en Guatemala al Congreso de la República, pero tal poder no es absoluto porque está limitado por los principios.

Es imperativo que todas las ramas del derecho tengan una relación con la Constitución Política de la República de Guatemala, debido a la subordinación jerárquica a ésta. Es así que el derecho tributario se encuentra subordinado a la Constitución Política de la República de Guatemala, en cuanto a que es esta ley fundamental, regula lo concerniente a los principios tributarios, que debe tomar en cuenta el legislador al momento de crear leyes tributarias.

En términos generales, la palabra principio significa la idea de comienzo, origen, base; en cualquier ciencia, principio es el comienzo, la base o el punto de partida. Cabe resaltar que estos principios del derecho cumplen con funciones como la de crear leyes, interpretar la normativa existente y aplicar las normas jurídicas a casos concretos. En el presente trabajo se analizan los siguientes.

#### 4.1. Principio de legalidad

Se tiene entonces la primera y fundamental limitación a la potestad tributaria, en virtud que debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales. El principio de legalidad tiene cabida en todas las ramas del derecho; sin embargo, se le presta atención especial en cuanto a su aplicación en el derecho tributario; se dice que este principio tiene su esencia en la primacía de la ley; es decir, toda norma tributaria debe encontrarse regida estrictamente en cuanto a su creación, interpretación y aplicación, sin contravenir el principio de jerarquía constitucional; de lo contrario sería nula de pleno derecho. Para comprender mejor este principio se citarán algunas definiciones.

El tratadista Hernesto Flores Zabala, citado por el autor Héctor Villegas establece que: “El principio de legalidad significa que los tributos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo”.<sup>22</sup> Para este tratadista, este principio debe ser básicamente el que oriente a la creación de los tributos; ya que estos deben ser establecidos por la ley y haber cumplido para su vigencia el procedimiento legislativo respectivo.

“El principio de legalidad se refiere fundamentalmente a que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria esté consignado de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de impuestos imprevisibles a título particular, sino que el sujeto pasivo de la obligación

---

<sup>22</sup> Villegas, Héctor. **Ob. Cit.** Pág. 190

tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado.”<sup>23</sup>

“En materia tributaria, este principio presenta dos aristas: a) Reserva de Ley; y b) Preferencia de Ley. El primero se refiere a que la única fuente creadora de los tributos es la ley, y el de preferencia de ley consiste en que la ley es superior a cualquier reglamento, circular, o cualquier otra clase de disposición, por lo tanto las normas contenidas en estos no pueden contrariar u oponerse a las disposiciones de la ley”.<sup>24</sup>

(sic)

La Constitución Política de la República de Guatemala, regula el principio de legalidad en materia tributaria en su Artículo 239: “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

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

---

<sup>23</sup> Escobar Menaldo, Rolando. **Principios constitucionales de la tributación en Guatemala**. Pág. 8

<sup>24</sup> **Ibid.** Pág. 9



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

De esa manera, el principio de legalidad se basa en que sólo el Congreso de la República de Guatemala, es el organismo del Estado facultado para decretar tributos; tales como los impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales; además de determinar todo lo relacionado a los incisos citados anteriormente, pues solamente las leyes tributarias regulan las bases de la tributación. En ese sentido el principio de legalidad o “nullum tributum sine lege”, significa que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca.

#### **4.2. Principio de capacidad de pago**

“El principio de capacidad contributiva constituye el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria (así como el principio de legalidad o reserva es el límite formal respecto al sistema de producción de esa norma). Ambos principios constituyen el estatuto básico del contribuyente que la Constitución ampara”.<sup>25</sup> (sic). Se concluye según esta definición, que de acuerdo a este principio sólo se puede gravar a los sujetos que tienen un patrimonio o ingreso capaz de soportar el impuesto; refiriéndose de esa manera al límite material o de contenido que debe tener el poder tributario.

<sup>25</sup> Villegas, Héctor. **Ob. Cit.** Pág. 187

Este principio hace referencia a que los tributos deben ser establecidos en función de la capacidad económica de cada contribuyente a quien va dirigido; en ese sentido, puede decirse que la capacidad de pago o la capacidad contributiva, es la aptitud económica que tiene el sujeto pasivo para cumplir con la obligación tributaria y para contribuir a la cobertura de los gastos públicos del Estado; tomándose en cuenta las diversidades individuales y las capacidades económicas que tenga cada sujeto pasivo.

La legislación guatemalteca regula el principio de capacidad de pago en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala: “El sistema tributario debe de ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago...”

El principio de capacidad de pago obliga al Estado a aplicar el cobro del tributo en forma justa; es decir, dar a cada uno lo que en derecho corresponda equitativamente, en cuanto a proporcionalidad o igualdad; en otras palabras, las personas que tienen mayor capacidad económica deben pagar más impuestos, pues tienen mayores ingresos y más posibilidades de pago.

El artículo citado no establece específicamente el referido principio; sin embargo, de acuerdo a los estudiosos del derecho tributario se puede decir que: “Este principio es un sinónimo del principio de capacidad económica, siendo afín con el principio de justa repartición de la carga tributaria, pues expresa el entendimiento de que quien tiene más, pague más impuesto que aquellos que tienen poco. En otras palabras, quien goza



de mayor riqueza debe, proporcionalmente, pagar más impuestos que aquellos que no tienen”.<sup>26</sup>

“Los más recientes estudios de la ciencia económica coinciden en considerar como índices de capacidad contributiva los siguientes factores: la renta, el patrimonio y el gasto, ya que se ha considerado que estos en su conjunto componen la situación económica global de la persona”.<sup>27</sup>

#### 4.3. Principio de no confiscación

Confiscación, según la Real Academia Española de la Lengua es: “Penar con privación de bienes que son asumidos por el fisco”.<sup>28</sup>

Este principio se encuentra contenido en la Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo 243 segundo párrafo: “...Se prohíben los tributos confiscatorios...” Esto quiere decir que este principio es una garantía del contribuyente como sujeto pasivo de la obligación tributaria, para soportar el peso tributario sin el sacrificio de su patrimonio. En este sentido, el mismo cuerpo normativo garantiza la protección al derecho de propiedad en el Artículo 41, que en su parte conducente establece: “...Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas

<sup>26</sup> Escobar, Ronaldo. **Ob. Cit.** Pág. 9

<sup>27</sup> **Ibid.** Pág. 10

<sup>28</sup> <http://www.rae.es.confiscación>. (Guatemala, 25 de noviembre de 2013)



confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido”.

“Con este principio se trata de que el tributo no exceda a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, de tal manera que le extinga su patrimonio o le impida ejercer la actividad que le da ingreso económico”.<sup>29</sup>

#### **4.4. Principio de no retroactividad**

El Artículo 15 constitucional establece la irretroactividad de la ley: “La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo”. Estableciendo así de forma clara que la ley tributaria no tiene efecto retroactivo.

Por tanto, la ley tributaria no se puede aplicar dentro del ámbito temporal hacia el pasado; la prohibición consiste en que no se puede retrotraer la aplicación de la ley a hechos o supuestos establecidos en una ley anterior. Sin embargo, existe la excepción a este principio y tiene como fundamento el Artículo 66 del Código Tributario al establecer que: “Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes”. Se entiende entonces que tácitamente se regula un beneficio para el contribuyente.

---

<sup>29</sup> Escobar, Ronaldo. **Ob. Cit.** Pág. 11



#### 4.5. Principio de equidad y justicia tributaria

“Equidad es la disposición del ánimo que mueve a dar a cada uno lo que merece.

Justicia es lo que debe hacerse según derecho o razón”.<sup>30</sup>

El principio de equidad y justicia tributaria, se encuentra en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, al regular que: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo...” El mismo cuerpo normativo en el Artículo 239, regula que: “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria...”

Es decir que debe darse a cada quien lo que en derecho corresponda, en ese sentido es que las leyes tributarias deben ser estructuradas conforme al principio de capacidad de pago; y el impuesto debe gravar a todas aquellas personas cuya situación coincida con la que la ley regula como hecho generador del crédito fiscal.

“La doctrina coincide en identificar en el principio de equidad las dos premisas siguientes: a) Dar igual trato a los contribuyentes que se encuentran en iguales circunstancias; y b) Dar un trato distinto para las circunstancias desiguales. Respecto al principio de justicia, éste propone la idea de un reparto justo de la carga tributaria. La

---

<sup>30</sup> <http://www.rae.es.justicia/equidad>. (Guatemala, 25 de noviembre de 2013)

equidad y la justicia se entrelazan debido a que la meta última de todo sistema tributario es lograr la justicia en su aplicación”.<sup>31</sup>

#### **4.6. Principio de prohibición de la doble o múltiple tributación**

Este principio de naturaleza negativa, establece que el Estado debe velar porque un mismo hecho generador no sea gravado dos o más veces; así lo establece el Artículo 243 de la Constitución Política de la República, específicamente en el segundo párrafo al regular que: “...Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco”.

Queda claro entonces en este artículo, los elementos que deben considerarse para establecer si existe o no doble o múltiple tributación. Sin embargo, en el presente trabajo se analizará y desarrollará el tema de la doble tributación a continuación.

---

<sup>31</sup> Escobar, Rolando. **Ob. Cit.** Pág. 11



#### 4.7. Doble o múltiple tributación

En relación a este tema, en la mayoría de los países no federados la doble tributación es inconstitucional porque viola el principio que la prohíbe; como en el caso de Guatemala, siendo necesario analizar en que consiste la misma.

Para el tratadista Ernesto Flores la doble tributación o imposición 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”.<sup>32</sup> De la definición citada se entiende, que en un Estado no se permite que un mismo hecho generador sea gravado dos o más veces, por uno o más sujetos activos.

En ese orden de ideas la autora Gladys Monterroso establece que la doble tributación se concreta: “Al fusionarse en un mismo acto los elementos de la Relación Jurídico Tributara siguientes: Sujeto Pasivo, Hecho Generador, Elemento Temporal y Tributo, se configura la Doble tributación”.<sup>33</sup> (sic).

Tal como se anotó en el capítulo anterior, la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 243 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...”

<sup>32</sup> Flores Zavala, Ernesto. **Elementos de finanzas públicas mexicanas**. Pág. 307

<sup>33</sup> Monterroso, Gladys. **Ob. Cit.** Pág. 66



De lo anterior se puede concluir que, la doble tributación existe cuando las mismas personas o bienes son gravados dos o más veces por similar concepto, en el mismo período de tiempo por parte del sujeto con poder tributario.

#### **4.8. Origen de la doble o múltiple tributación**

El autor Jaime Chicas Hernández indica que la doble tributación puede originarse en los siguientes casos:

- a. Los casos de superposición administrativa: existe cuando dos autoridades financieras diferentes gravan la misma fuente.
  
- b. Puede darse también, en los países con sistemas administrativos divididos en federaciones, en estados y provincias, donde existe un impuesto federal y otro idéntico proveniente del Estado en donde vive el contribuyente”.<sup>34</sup>

#### **4.9. Elementos para que se realice la doble tributación**

- a) Unidad del sujeto pasivo: Hay unidad del sujeto pasivo, cuando la persona individual o jurídica obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias es la misma.

---

<sup>34</sup> Chicas Hernández, Jaime Humberto. **Ob. Cit.** Pág. 188



b) Unidad de objeto: La obligación tributaria consiste en la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, en cuanto a 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 son también de otro; como consecuencia se tributa doblemente.

c) Unidad de tiempo: Se refiere a que la doble tributación debe recaer durante el mismo lapso de tiempo, ya que de no ser así, no sería una doble tributación.

#### **4.10. Clases de doble tributación**

Existen dos formas de doble tributación: la doble tributación interna o nacional y la doble tributación externa o internacional. En Guatemala, a nivel constitucional, únicamente está prohibida la primera de éstas. No obstante, a nivel de Estados, debido a los procesos de integración económica, se hace necesario tratar el tema de la doble tributación internacional a través de convenios suscritos entre estos.

##### **4.10.1. Doble tributación interna**

“Cuando se grava un mismo objeto tributario; en un mismo Estado, por dos autoridades financieras; se crean dos impuestos sobre el mismo hecho imponible”.<sup>35</sup>

---

<sup>35</sup> **Ibid.** Pág. 188

“Este problema, adquiere más trascendencia en los Estados Federados, pues el Poder Tributario se encuentra ejercido por diversos organismos locales, como facultad para aplicar gravámenes, en el mismo período de tiempo”.<sup>36</sup> (sic).

“En la mayoría de los países no Federados, el problema de la doble o múltiple tributación interna es inconstitucional, porque viola el principio de la no doble tributación”.<sup>37</sup> (sic).

Es decir que la doble imposición puede ser inconstitucional, cuando por su conducto se viola o transgrede alguna garantía constitucional; tal es el caso de Guatemala, ya que regula una garantía a favor del contribuyente al preceptuar en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala en su parte conducente: “... Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna...” En ese sentido los contribuyentes podrían eliminar la doble tributación interna; ya que tienen la oportunidad de plantear una acción de inconstitucionalidad, al momento de verse afectados por alguna ley que genere doble tributación.

Es así que se establecen algunas consecuencias de esta doble tributación interna:

- Una de las consecuencias sería, que al momento de darse la doble tributación se vulnera el principio de legalidad contenido en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala; que establece que los impuestos deben crearse según

---

<sup>36</sup> Monterroso, Gladys. **Ob. Cit.** Pág. 67

<sup>37</sup> **Ibid.**





las necesidades del Estado, en base a los principios de equidad y justicia tributaria, en contraposición al Artículo 243 constitucional que establece la prohibición de la doble tributación; por lo tanto, aunque haya necesidad del Estado de crear nuevos impuestos, no es justo ni equitativo que se esté gravando un mismo hecho, o cobrando un mismo hecho generador dos veces con distintas leyes; pues es contrario a los principios constitucionales tributarios.

- Porque al ocurrir la misma se vulnera el principio que prohíbe la doble o múltiple tributación, contenida en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala; y si aún existen casos de doble imposición se tendrían que haber ido eliminando progresivamente desde que entró en vigencia la actual Constitución.
- La distribución de la carga tributaria no es equitativa, en cuanto que determinada persona contribuye por un mismo hecho imponible más de una vez.
- Se perjudica al contribuyente en su economía personal, en virtud de tener que cumplir con la prestación dineraria más de una vez por un mismo hecho.

#### **4.10.2. Doble tributación internacional**

“La doble o múltiple tributación internacional, se concreta cuando un mismo Sujeto Pasivo, durante un mismo período fiscal es gravado por un mismo hecho generador, por dos o más Estados ya sea por nacionalidad, residencia, sede de negocios y fuente

de renta”.<sup>38</sup> (sic). Este tipo de doble tributación es cuando varios países cobran el mismo impuesto a un sujeto pasivo que realiza un mismo hecho generador en dos o más países.

Según el tratadista Ernesto Flores Zavala: “En términos generales puede decirse que el problema de la doble imposición por parte de Estados soberanos, se deriva de que cada Estado tiene derecho para gravar a las personas que dependen de él por razón de su nacionalidad, domicilio o residencia”.<sup>39</sup>

A tal efecto se considera que la doble o múltiple tributación surge cuando un mismo hecho imponible está sujeto a tributación en dos Estados distintos. Lo cual afecta al sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Es así que esta doble imposición sin duda alguna, no motiva las relaciones comerciales entre contribuyentes internacionales que saben que deberán pagar más de un impuesto. Por tal razón, deben existir disposiciones normativas internacionales para eliminar esta problemática.

Es por ello que los Estados para eliminar la doble o múltiple tributación internacional, crean o celebran acuerdos o convenios para regular esta situación.

---

<sup>38</sup> **Ibid.** Pág. 67

<sup>39</sup> Flores Zavala, Ernesto. **Ob. Cit.** Pág. 312



El objeto de los convenios de doble tributación, es precisamente evitar la doble imposición internacional, aplicable esencialmente a uno de los Estados contratantes o imponible a ambos, lo cual es obligatorio para cualquiera de los dos Estados, en el cual se permita que el tributo pagado al otro se reduzca del impuesto debido con base a la legislación interna.

En este sentido, los convenios internacionales de doble tributación tienen como fin dar protección a los contribuyentes de ambos Estados contratantes y dar estabilidad a las normas tributarias; evitando con esto una carga excesiva e injusta para ambos sujetos obligados al pago de los tributos.



## CAPÍTULO V

### **5. Ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas**

Actualmente está vigente la Ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas; Decreto número 21-04 publicado en el Diario Oficial de Centro América el 12 de julio del 2004, dicha ley grava la distribución de bebidas en el territorio nacional.

#### **5.1. Objeto del impuesto**

El objeto de establecer un impuesto sobre la distribución de bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas, tanto de producción nacional como importadas distribuidas en el territorio nacional; fue para poder cumplir con los compromisos asumidos en los Acuerdos de Paz relacionados con la recaudación tributaria y el pacto fiscal y para posibilitar el cumplimiento de elevar la carga tributaria mínima; también se consideró como argumento que el consumo de estas bebidas es perjudicial para la salud, la sociedad y la familia; tema que constituyó una de las causas por las cuales el Estado creó el impuesto, ya que esto conlleva programas y acciones, para lo cual se necesitan recursos adicionales.



Por otro lado, el Ministerio de Finanzas Públicas, estableció en la exposición de motivos dos puntos, los cuales fueron fundamentales para la creación de la ley citada; siendo los siguientes:

- Los Acuerdos de Paz: con el objeto de atacar los problemas de pobreza, mejorar las condiciones sociales de los guatemaltecos, incrementar el capital humano y promover mayor crecimiento económico.
- El pacto fiscal: con el objeto de mejorar la recaudación tributaria, siendo éste un acuerdo entre los organismos del Estado y diversos sectores de la sociedad civil, sobre el monto, origen y destino de los recursos con que debe contar el Estado; asegurando así suficientes recursos para cumplir sus funciones conforme a la misma Constitución Política de la República y los propios Acuerdos de Paz.

## **5.2. Elementos del impuesto sobre la distribución de bebidas**

Anteriormente se desarrolló el tema de los impuestos en términos generales, sin embargo, en el presente capítulo se analizarán los elementos del impuesto sobre la distribución de bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas; en virtud de ser un impuesto específico.

- a) Sujeto activo: Es el acreedor del tributo, siendo su fundamento legal el Artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas, el cual establece el órgano de administración: "Corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria, la



administración del impuesto a que se refiere la presente ley, la que comprende la aplicación, recaudación, fiscalización y control de este impuesto”. Siendo ésta el sujeto activo de este impuesto, hay que realizar un breve análisis sobre la institución.

### **Superintendencia de Administración Tributaria**

El gobierno de Guatemala, por medio del Ministerio de Finanzas Públicas, inició a principios de 1997 un conjunto de acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario del país. Dentro de estas acciones se incluyó la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria; con el propósito de modernizar la administración tributaria y dar cumplimiento a los compromisos fiscales contenidos en los Acuerdos de Paz y el Programa de Modernización del Sector Público.

Respecto al compromiso fiscal, el Acuerdo sobre Aspectos Socioeconómicos y Situación Agraria, establece que: “Para avanzar hacia un sistema tributario justo y equitativo, el Gobierno se compromete a atacar el factor más grave de injusticia e inequidad en materia tributaria, a saber, la evasión y defraudación fiscal, especialmente en el caso de quienes debieran ser los mayores contribuyentes. Con miras a erradicar los privilegios y abusos, eliminar la evasión y la defraudación fiscal, así como aplicar un sistema tributario globalmente progresivo”. (sic).

En base al acuerdo precitado y para tal efecto se creó la Superintendencia de Administración Tributaria; aprobada por el Congreso de la República de Guatemala, a



través del Decreto número 1-98, el cual entró en vigencia a partir del 21 de febrero de 1998.

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

### **Objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria**

El objeto principal de esta institución, es ejercer con carácter exclusivo la administración, recaudación, fiscalización y control de todos los tributos internos y sobre el comercio exterior que debe percibir el Estado; con excepción de los que compete administrar y recaudar a las municipalidades.

### **Principales funciones**

Entre las principales funciones institucionales de la Superintendencia de Administración Tributaria, se encuentran: ejercer la administración del régimen tributario, de la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y los que gravan el comercio exterior, con excepción de los que recaudan las municipalidades; administrar el sistema aduanero de la república, conforme a la ley; cumplir y hacer cumplir las leyes tributarias; facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias,



estableciendo con ellos una relación transparente, honesta y efectiva; y promover la cultura y moral tributaria en el país.

Por lo tanto, la Superintendencia de Administración Tributaria, tiene como función esencial la captación de los impuestos o los tributos a favor del propio funcionamiento y cumplimiento de los fines del Estado.

b) Sujeto pasivo: Es el que está obligado a cumplir la prestación pecuniaria, la Ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas, establece en el Artículo 5 lo siguiente: “Los sujetos pasivos son los fabricantes o los importadores domiciliados en el país, que distribuyan las bebidas descritas en el artículo 2 de esta ley”.

La obligación de los sujetos pasivos, es la de inscribirse en la Superintendencia de Administración Tributaria como fabricantes o importadores en su calidad de contribuyentes.

c) Hecho generador: En términos generales es el supuesto material del tributo, ya que la relación tributaria nace como consecuencia de un hecho que la ley tributaria contempla como hecho punible. La Ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas, preceptúa en el Artículo 3, como hecho generador lo siguiente: “Para los efectos de la aplicación de la presente ley, el impuesto se genera en el momento de la salida de las bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas, de las bodegas o centros de almacenamiento o acopio que usen los





contribuyentes que sean fabricantes o importadores registrados, para su distribución en el territorio nacional”.

- d) Base imponible: La legislación tributaria establece en la Ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas en el Artículo 9 lo siguiente: “La base imponible para determinar el impuesto que aplica a la distribución de las bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas, descritas en el artículo 2 de esta ley, la constituye el precio de venta al consumidor final sugerido por el fabricante o por el importador, y reportado por estos a la Superintendencia de Administración Tributaria”.

Es decir, la base imponible de este impuesto de distribución de bebidas, es sobre el precio de venta al consumidor final; pues dependiendo del valor que le den a las bebidas así será el monto del impuesto a pagar.

- e) Tipo impositivo: Este elemento del tributo, establece el porcentaje que debe pagar el sujeto pasivo de la obligación tributaria sobre la base imponible. De acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas, y otras Bebidas Fermentadas los tipos impositivos aplicables a la base imponible son:

- a) Para las cervezas y otras bebidas de cereales fermentados, el seis por ciento (6%).
- b) Para vinos, el siete punto cinco por ciento (7.5%).
- c) Para vino espumoso, el siete punto cinco por ciento (7.5%).
- d) Para vino “vermouth”, el siete punto cinco por ciento (7.5%).



- e) Para sidras, el siete punto cinco por ciento (7.5 %).
- f) Para bebidas alcohólicas destiladas, el ocho punto cinco por ciento (8.5%)
- g) Para bebidas alcohólicas mezcladas, el siete punto cinco por ciento (7.5%).
- h) Para las demás bebidas fermentadas, el siete punto cinco por ciento (7.5%).

f) Elemento temporal: Es la fecha en que se causa el impuesto. El impuesto de distribución de bebidas se causa en la fecha en que se realice la salida o retiro de las bodegas, centro de almacenamiento o acopio que use el contribuyente, para la distribución en el territorio nacional; o en la fecha en que el fabricante o importador emita la factura, también puede causarse en la fecha de retiro por parte del fabricante o importador para uso o consumo, así también en la transferencia de dominio a título gratuito; de acuerdo al Artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas.

g) Período impositivo: Cada impuesto tiene establecido en la ley las fechas o épocas de pago, las cuales es necesario que sean del conocimiento del sujeto pasivo, y así prepararse para el oportuno cumplimiento de la obligación; en ese sentido el Artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas establece: "El período de imposición es mensual". Deberá pagarse o bien hacerse líquido el impuesto en los primeros diez (10) días hábiles siguientes al mes calendario, a la Superintendencia de Administración Tributaria, con una declaración jurada mensual que contenga el monto de las operaciones gravadas, realizadas en el mes anterior por cada clase de bebida; según el Artículo 20 del mismo cuerpo normativo.



h) Facturación: La Ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas, preceptúa en el Artículo 21 que: “El monto del impuesto sobre la distribución de bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas, se consignará en la factura que obligatoriamente deberá emitir el sujeto pasivo responsable por cada operación de venta”.

### **5.3. Ley del Impuesto al Valor Agregado**

El Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala contiene la Ley del Impuesto al Valor Agregado; que regula el impuesto que recae sobre toda persona individual o jurídica, incluyendo el Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes aun cuando no tengan personalidad jurídica; que realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados como: ventas, servicios, importaciones arrendamientos, las adjudicaciones de bienes muebles para consumo propio, donación entre vivos y la aportación de bienes inmuebles a sociedades.

### **5.4. Elementos del impuesto al valor agregado**

a) Sujeto activo: El Estado, que le confiere el control, recaudación y fiscalización a la Superintendencia de Administración Tributaria.



- b) Sujeto pasivo: Es la persona denominada contribuyente que celebre un acto o contrato gravado por la ley; tal como lo establece el Artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- c) Hecho generador: El Artículo 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece varios incisos que contienen los hechos por los cuales se genera este impuesto; sin embargo, en el presente trabajo interesa el inciso a) ya que es el objeto de estudio: “El impuesto es generado por: a) La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos...”
- d) Base imponible: De acuerdo al Artículo 11 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la base imponible de las ventas será el precio de la operación menos los descuentos concedidos de acuerdo a las prácticas comerciales.
- e) Tipo impositivo: Para este impuesto se establece una tarifa única, es decir que los contribuyentes afectos al mismo pagarán una tarifa del doce por ciento (12%) sobre la base imponible; tarifa que deberá estar incluida en el precio de venta de los bienes o el valor de los servicios; tal como lo regula el Artículo 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- f) Fecha en que se causa el impuesto: El impuesto al valor agregado que grava la venta o permuta se paga o se causa en la fecha de la emisión de la factura; de acuerdo al primer numeral del Artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.



- g) Periodo impositivo: De acuerdo a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el periodo de imposición es mensual, es decir que los contribuyentes deberán hacer líquido el pago, dentro del mes calendario siguiente al del vencimiento de cada periodo impositivo; según el Artículo 40 de la citada ley.
- h) Facturación: La Ley del Impuesto al Valor Agregado establece, que en los documentos, sean facturas, notas de débito, notas de crédito y facturas especiales, el impuesto siempre debe estar incluido en el precio; tal como lo establece el Artículo 32 de la ley; dichos documentos deben ser emitidos y proporcionados al adquirente o comprador, en el momento de la entrega real de los bienes, Artículo 34.

#### **5.5. Análisis comparativo de la Ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas en relación a la Ley del Impuesto al Valor Agregado**

La Ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas, establece que el acto que se grava es la distribución de bebidas en el territorio nacional; en virtud de lo cual el hecho generador de este impuesto se genera al momento de la salida de las bebidas, de las bodegas o centros de almacenamiento. Por otro lado, el impuesto al valor agregado se genera por la venta o permuta de bienes, la prestación de servicios, importaciones, adjudicaciones, los retiros para uso o consumo, traslado de dominio, entre otros.



De acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española distribución es la: “Acción y efecto de distribuir; y significa dividir una cosa entre varios, designando lo que a cada uno corresponde, según voluntad, conveniencia, regla o derecho”.<sup>40</sup>

La distribución en el territorio nacional de bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas, se produce al momento de la salida de las bodegas de los fabricantes o importadores autorizados; pero en la realidad el impuesto no se determina en el momento que las bebidas son distribuidas, sino que éste se genera al momento que las mismas son efectivamente facturadas. En otras palabras, se puede decir que el hecho generador de este impuesto se perfecciona al momento de la emisión de la factura.

La base imponible del impuesto sobre la distribución de bebidas, lo constituye el precio de venta al consumidor final sugerido por el fabricante o importador; en cuanto al impuesto al valor agregado por ventas, la base imponible será el precio de la operación menos los descuentos concedidos según prácticas comerciales. En los dos casos el impuesto se calcula sobre la misma base imponible; es decir, sobre el precio de venta al consumidor final.

En cuanto al elemento temporal desarrollado anteriormente, se puede establecer que en el impuesto sobre la distribución de bebidas puede causarse, en la fecha que se emita la factura, al igual que el impuesto al valor agregado, ya que por la venta o

---

<sup>40</sup> [www.rae.es](http://www.rae.es) <http://www.rae.es>. **Distribución**, (Guatemala, 15 de diciembre de 2013)



permuta de bienes muebles el impuesto se causa en la fecha de la emisión de la factura. Se puede decir que estos dos impuestos se causan en la misma fecha, actividad importante ya que es en la facturación, en donde se determina el impuesto correspondiente.

El período de imposición para el impuesto sobre la distribución de bebidas es en forma mensual y debe hacerse efectivo dentro de los diez (10) días hábiles siguientes al vencimiento de cada mes calendario; de igual forma para el impuesto al valor agregado es mensual; sin embargo, en este caso varía la liquidación del impuesto, puesto que éste se liquida dentro del mes calendario siguiente al vencimiento de cada período impositivo.

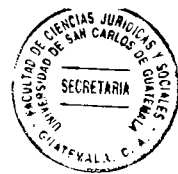
El monto del impuesto sobre la distribución de bebidas, se consigna en la factura que obligatoriamente debe emitir el sujeto pasivo por cada operación de venta, en la que se consignará por separado el precio de venta sugerido al consumidor final. En cambio, el monto del impuesto al valor agregado debe estar incluido en el precio consignado en la factura; que debe ser emitida y proporcionada al cliente al momento de la entrega real de los bienes. En base a lo anterior, se puede inferir que es diferente la forma de elaborar la factura, ya que según la Ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas debe separarse el valor del impuesto y el valor del precio; lo cual no ocurre al aplicar la Ley del Impuesto al Valor Agregado; pues en el precio se incluye el impuesto.

## **5.6. Doble tributación al aplicar la Ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas, así como la Ley del Impuesto al Valor Agregado**

Del análisis de los elementos de cada impuesto desarrollados con anterioridad, se puede inferir que el impuesto sobre la distribución de bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas es incongruente con el impuesto al valor agregado; puesto que al aplicar estos dos impuestos, concurren los parámetros necesarios para que se produzca una doble imposición; teniendo en cuenta que la doble o múltiple tributación, se produce cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario, por un mismo evento o período de imposición.

De lo anterior se deduce que estos impuestos transgreden principios constitucionales en materia tributaria; ya que son calculados sobre el mismo hecho imponible, el mismo sujeto pasivo y en el mismo período de imposición; violando así el principio constitucional que prohíbe la doble o múltiple tributación interna, contenido en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala; así como, los principios de legalidad y de capacidad de pago, puesto que aplicar los dos impuestos es algo injusto y por ende no es equitativo; afectando así al sujeto pasivo de la obligación tributaria.







## CONCLUSIÓN DISCURSIVA

Constitucionalmente la doble tributación es prohibida, no obstante el Congreso de la República de Guatemala ha creado legislación cuya aplicación e interpretación generan controversias; tal es el caso de la Ley sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas, que no es congruente con lo establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado; al regular las mismas obligaciones de diferente forma.

Del análisis comparativo de las dos leyes, se llegó a la conclusión que la Ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas y la Ley del Impuesto al Valor Agregado generan doble tributación interna; ya que el hecho generador, el sujeto pasivo y el período de imposición son elementos suficientes para que se produzca la misma; tal y como lo establece la Constitución Política de la República de Guatemala. En consecuencia, se vulnera el principio constitucional que prohíbe la doble o múltiple tributación y se perjudica al sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Para solucionar la problemática analizada, las personas perjudicadas con la aplicación de este tipo de impuestos; tienen que plantear una acción de inconstitucionalidad en contra de la Ley sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas para que quede sin efecto, coadyuvando así a eliminar la doble tributación; puesto que los tributos deben ser creados, observando los principios tributarios constitucionales de legalidad y capacidad de pago.





## BIBLIOGRAFÍA

BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael. **Nociones fundamentales del derecho tributario**. 2°. ed. Colombia: Ed. Rosarista, 1997.

CARRERA RAYA, José Francisco. **Manual de derecho financiero**. Volumen I. Madrid, España: Ed. Tecno, 1994.

CHICAS HERNÁNDEZ, Jaime Humberto. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**. Colección de Textos Jurídicos. Guatemala: Ed. USAC, Departamento de Publicaciones, 2000.

ESCOBAR MENALDO, Rolando. **Principios constitucionales de la tributación en Guatemala**. <http://www.minfin.gob.gt/archivos/pacto/2004/b/2/uno.pdf> (Guatemala, 20 de noviembre de 2013).

FLORES ZAVALA, Ernesto. **Elementos de finanzas públicas mexicanas**. México: Ed. Porrúa, 1977.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. **Derecho financiero**. 2°.ed. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1970.

<http://www.rae.es.confiscación>. (Guatemala, 25 de noviembre de 2013)

<http://www.rae.es.justicia/equidad>. (Guatemala, 25 de noviembre de 2013)

<http://www.rae.es.distribución>. (Guatemala, 25 de noviembre de 2013)

MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys Elizabeth. **Fundamentos tributarios**. 3°.ed. Guatemala: Ed. Comunicación Gráfica G&A, 2009.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. 7ª.ed. Ampliada y Actualizada. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 2001.



**Legislación:**

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

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

**Ley del Organismo Judicial.** Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 2-89, 1989.

**Ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas.** Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 21-04, 2004.

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

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

**Acuerdo sobre Aspectos Socioeconómicos y Situación Agraria.** Gobierno de la República de Guatemala y Unidad Revolucionaria Nacional Guatemalteca, 1996.