

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



**EL IVA Y SU INCIDENCIA EN LA DOBLE TRIBUTACIÓN
EN EL IMPUESTO AL TABACO**

GLORIA MARGARITA PAIZ ELÍAS

GUATEMALA, ABRIL DE 2009

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

**EL IVA Y SU INCIDENCIA EN LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN EL
IMPUESTO AL TABACO**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva
de la
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
de la
Universidad de San Carlos de Guatemala.

Por

GLORIA MARGARITA PAIZ ELÍAS

Previo a conferirsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, abril de 2009

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

DECANO:	Lic. Bonerge Amilcar Mejía Orellana
VOCAL I:	Lic. César Landelino Franco López
VOCAL II:	Lic. Gustavo Bonilla
VOCAL III:	Lic. Erick Rolando Huitz Enríquez
VOCAL IV:	Br. Marco Vinicio Villatoro López
VOCAL V:	Br. Gabriela María Santizo Mazariegos
SECRETARIO:	Lic. Avidán Ortiz Orellana

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ EL EXAMEN
TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente:	Lic. Helder Ulises Gómez
Vocal:	Lic. Ronaldo Amilcar Sandoval
Secretario:	Lic. Jaime Amilcar González

Segunda Fase:

Presidente:	Lic. David Sentes Luna
Vocal:	Lic. Luyis Orozco Piloña
Secretaria:	Licda. Nilda Amparo Ramírez

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).

MARCO ANTONIO VALENZUELA VANEGAS
ABOGADO Y NOTARIO
11 Calle 10-73 Zona 1
Tel 22516803



Guatemala, 20 de marzo de 2007

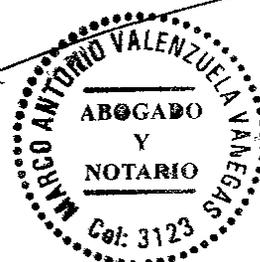
Señor
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Lic. Marco Tulio Castillo Lutín
Universidad de San Carlos de Guatemala
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
PRESENTE

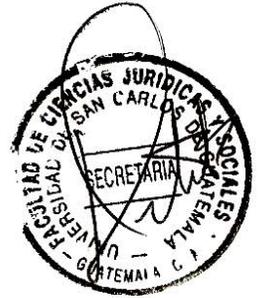
Atentamente informo a usted que procedí a asesorar la tesis elaborada por la estudiante **GLORIA MARGARITA PAIZ ELÍAS**, intitulada **"EL IVA Y SU INCIDENCIA EN LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO AL TABACO"**.

Hago de su conocimiento que, de conformidad con lo establecido en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura de Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, la investigación es de carácter jurídico científico, que las técnicas empleadas y los métodos de investigación utilizados se aplicaron correctamente, que procedí a corregir algunas partes en la redacción de la misma, las conclusiones y recomendaciones llenan los requisitos para esta clase de investigación, la bibliografía se refiere a los temas y subtemas tratados en la tesis. Además, el trabajo desarrollado es importante en relación en las incidencias del IVA en la doble tributación en el derecho tributario.

Para delimitar el tema el objeto de la Investigación se procedió a cambiar el título de la tesis quedando de la siguiente manera: **"EL IVA Y SU INCIDENCIA EN LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO AL TABACO"**. Por lo anteriormente expuesto considero que el trabajo de investigación desarrollado llena los requisitos que exige el reglamento respectivo, por lo que emito el dictamen favorable.

Atentamente,





**UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES.** Guatemala, uno de junio de dos mil siete.

Atentamente, pase al (a la) **LICENCIADO (A) JOSÉ LUIS SOTO RAMÍREZ**, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante **GLORIA MARGARITA PAIZ ELÍAS**, intitulado: **"EL IVA Y SU INCIDENCIA EN LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO AL TABACO"**.

Me permito hacer de su conocimiento que está facultado (a) para realizar las modificaciones de forma y fondo que tengan por objeto mejorar la investigación, asimismo, del título de trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente debe hacer constar el contenido del Artículo 32 del normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.


LIC. MARCO TULIO CASTILLO LUTÍN
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS



cc. Unidad de Tesis
MTCL/sllh

JOSÉ LUIS SOTO RAMÍREZ
ABOGADO Y NOTARIO
10ª. Av. 4-70 Zona 1
Tel. 22208386



Guatemala, 20 de junio de 2007

Señor
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Lic. Marco Tulio Castillo Lutín
Universidad de San Carlos de Guatemala
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
PRESENTE

Atentamente informo a usted que procedí a revisar la tesis elaborada por la estudiante **GLORIA MARGARITA PAIZ ELÍAS**, intitulada "**EL IVA Y SU INCIDENCIA EN LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO AL TABACO**".

Con base en lo establecido en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, hago de su conocimiento que la investigación es de carácter jurídico científico, que las técnicas empleadas y los métodos de investigación utilizados se aplicaron correctamente, que procedí a corregir algunas partes en la redacción de la misma; las conclusiones y recomendaciones llenan los requisitos para esta clase de investigación, la bibliografía se refiere a los temas y subtemas tratados en la tesis. Además, el trabajo desarrollado es importante en relación a la doble tributación del IVA en el impuesto regulado para el tabaco, que hace el Estado al contribuyente, por lo que el tema del trabajo hace necesario que el Congreso de la República analice el fondo del tema y pueda proceder a hacer reforma a la ley.

Por lo anteriormente expuesto considero que el trabajo de investigación desarrollado llena los requisitos que exige el reglamento respectivo, por lo que emito dictamen favorable.

ATENTAMENTE,

Colegiado 1931

José Luis Soto Ramírez
ABOGADO Y NOTARIO



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, dieciséis de marzo del año dos mil nueve.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante GLORIA MARGARITA PAIZ ELÍAS, Titulado EL IVA Y SU INCIDENCIA EN LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO AL TABACO. Artículos 31, 33 y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.-

CMCM/sllh



DEDICATORIA

- A DIOS TODO PODEROSO: Por cuidar mis pasos cada instante de mi vida, por ser mi luz y mi guía, por darme fuerzas cuando las sentía perdidas, gracias padre por tu amor infinito.
- A MI MAMI: Por ser el pilar de mi vida, por su esfuerzo, dedicación y entrega, por su amor sin condición, por ser el ser maravilloso que siempre está a mi lado.
- A MI MAMITA: Por ser la dulzura de mis días, por todo su amor y entrega, porque su sola presencia me motiva a querer ser mejor.
- A MI FAMILIA: A todos con todo mi cariño, especialmente a Marielita, Gaby, Anita, Jannethe, Joshua, Kathy, tía Estelita y tío Hugo.
- A LOS LICENCIADOS Aura Marina Zavala, Jorge Reyes del Cid y Willians Vargas, con mucho aprecio y agradecimiento.
- A MIS AMIGOS: Mercedes, Mónica, Janett, Christina, Raúl, Margarita, Walquiria, Erick, Hugo, Nancy Marvin, Darío, Licda. Beyla, Alfredo, Max, Jessica, con mucho cariño.

ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i

CAPÍTULO I

1. Derecho tributario.....	1
1.1. Definición.....	1
1.2. Terminología.....	3
1.3. División de derecho tributario.....	4
1.3.1. Derecho tributario material.....	4
1.3.2. El derecho tributario formal.....	4
1.3.3. El derecho procesal tributario.....	4
1.4. Autonomía del derecho tributario.....	5
1.4.1. Principios propios del derecho tributario.....	6
1.4.2. Conceptos propios del derecho tributario.....	7
1.4.3. Instituciones propias del derecho tributario.....	7
1.5. Autonomía didáctica.....	8
1.6. Autonomía científica.....	8
1.7. Autonomía legislativa.....	9

CAPÍTULO II

2. El tributo.....	11
2.1. Definición.....	11
2.2. Relación histórica.....	12
2.3. Clases de tributos.....	13
2.3.1. Tasas.....	14
2.3.1.1. Caracteres de la tasa.....	15
2.3.2. Contribución especial.....	17
2.3.3. Caracteres de la contribución especial.....	20
2.3.3.1. Contribución especial de carácter específico.....	20
2.3.3.2. Contribución especial de carácter general.....	20

	Pág.
2.3.4. Clases de contribuciones especiales.....	21
2.3.4.1. Contribución por mejora.....	21
2.3.4.2. Contribución de seguridad social.....	21
2.3.4.3. Contribución por gasto.....	22
2.4. Impuestos.....	22
2.4.1. Importancia del impuesto.....	24
2.4.2. Clasificación de los Impuestos.....	25
2.5. Características del tributo.....	32

CAPÍTULO III

3. Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA).....	37
3.1. Generalidades.....	37
3.2. Definiciones.....	37
3.3. Hecho generador.....	38
3.4. El sujeto pasivo.....	40
3.5. Exenciones al Impuesto al Valor Agregado (IVA).....	40
3.6. Tarifa única.....	45

CAPÍTULO IV

4. El tabaco y sus derivados.....	53
4.1. Generalidades.....	53
4.2. Relación histórica.....	58
4.3. El tabaquismo.....	60
4.4. Efectos económicos.....	62
4.5. Composición físico-química del humo del tabaco.....	63
4.6. Legislación internacional.....	63

CAPÍTULO V

5. El tabaco y la doble tributación.....	65
--	----

	Pág.
5.1. Ley de Tabacos y sus Productos (Decreto Número 61-77 del Congreso de la República de Guatemala.....	65
5.2. Clasificación de los productos de tabaco.....	67
5.3. La doble tributación.....	74
 CONCLUSIONES	 77
RECOMENDACIONES	79
BIBLIOGRAFÍA	81

INTRODUCCIÓN

Actualmente el tabaco y sus productos se encuentran normados en el Decreto Número 61-77 del Congreso de la República de Guatemala, que establece un régimen impositivo que grava su venta, al mismo tiempo son gravados para su venta por el Impuesto al Valor Agregado (IVA). Por lo que, resulta importante identificar si existe incidencia del IVA en la doble tributación, al gravarse el tabaco y sus productos para su venta.

Es por ello que, es necesario establecer: cuando se incide en una doble tributación, en el hecho generador del IVA; los elementos que indican que el IVA incide en una doble tributación al ser gravado en los productos derivados del tabaco para su venta; y con ello, poder crear un fundamento teórico que permita, a través de su estudio, evitar que se continúe incurriendo en la doble tributación.

El problema se puede definir de la siguiente manera: ¿Por qué existe doble tributación en relación a la imposición del IVA del Régimen Impositivo contenido en el Decreto 61-77 al ser gravados en los productos derivados del tabaco?

El objetivo general de la investigación es: establecer los factores que determinan la existencia de una doble tributación.

Los objetivos específicos son los siguientes: 1. Estudiar el Impuesto al Valor Agregado (IVA), sus elementos y características. 2. Establecer cual es el punto de conexión que existe entre los impuestos que gravan la venta de los productos derivados del tabaco con la doble tributación. 3. Determinar los elementos de juicio para fundamentar que el IVA incide en la doble tributación al gravar la venta de los derivados del tabaco.

Entre los supuestos de la Investigación se encuentran: 1. Solo la ley puede establecer

tributos. 2. Ningún tributo debe exceder la capacidad económica o financiera del contribuyente. 3. La doble tributación es inconstitucional porque viola el principio que la prohíbe. 4. Toda norma tributaria debe encontrarse regida a aspectos legales en su regulación sin contravenir la jerarquía constitucional. 5. Todo tributo debe ser justo y equitativo.

Los métodos de investigación utilizados fueron: deductivo, para poder ubicar el Impuesto al Valor Agregado dentro de los tributos con el fin de analizar los temas de la investigación para llegar a las conclusiones respectivas. inductivo y analítico, se utilizó para realizar el estudio del impuesto al tabaco que mencionar el Decreto Número 61-77 del Congreso de la República de Guatemala y el Impuesto a Valor Agregado. El método sintético se utilizó al emitir las conclusiones de la presente investigación.

La técnica de investigación utilizada fue la documental, por lo que la investigación es de carácter jurídica científica.

La investigación se dividió en cinco capítulos: en el primero, se realiza el estudio del derecho tributario: definición, terminología, división de derecho tributario, autonomía del derecho tributario, autonomía didáctica, autonomía científica y autonomía legislativa; el segundo está destinado al estudio del tributo: definición, relación histórica, clases de tributos, clases de contribuciones especiales, impuestos y características del tributo; el tercero aborda lo referente a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, sus generalidades, definición, hecho generador, el sujeto pasivo, exenciones al Impuesto al Valor Agregado (IVA), y la tarifa única; el cuarto tema es referente al tabaco y sus derivados: sus generalidades, relación histórica, el tabaquismo, efectos económicos, composición físico-química del humo del tabaco, la legislación internacional: y el quinto se relaciona al tabaco y la doble tributación: Ley de Tabacos y sus Productos, Decreto número 61-77 del Congreso de la República de Guatemala, clasificación de los productos del tabaco y la doble tributación.

Finalmente y con base a ello se formularon las conclusiones y recomendaciones correspondiente, con las cuales se comprobó la concurrencia de la doble tributación respecto al tabaco, siendo este gravado por la Ley de Tabacos y sus Productos, Decreto 61-77 del Congreso de la República de Guatemala y por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala.

CAPÍTULO I

1. Derecho tributario

1.1. Definición

El derecho de las normas jurídicas que disciplinan todo lo relacionado con los tributos o cargas tributarias y la relación del Estado con los particulares por este concepto, constituye el objeto de una rama especial del Derecho Público, que suele denominarse Derecho Tributario.

Se puede decir que las normas que se agrupan bajo la denominación de Derecho Tributario, disciplina el tributo, en sus más variables fases.

“Como rama de la ciencia jurídica, el Derecho Tributario tiene, como objeto, el estudio sistemático de aquellas normas y se presentan como una parte del Derecho Público, por ello, podría ser incluido dentro del Derecho Administrativo (siempre que éste se considere en sentido amplio), puesto que éste contempla indudablemente también la actividad tributaria del ente impositor y sus relaciones con los sujetos pasivos”¹.

Para tener un criterio más amplio de lo que es el Derecho Tributario, es necesario considerar algunas definiciones que han aportado los estudiosos de esta materia.

Para el autor Giuliani Fonrouge, el Derecho Tributario: “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 de éste con los particulares y en las que se suscitan entre estos últimos”².

¹ Micheli, Gian Antonio. **Curso de derecho tributario**. Pág. 75.

² Giuliani Fonrouge, Carlos. **Derecho financiero**. Pág. 34.

Héctor B. Villegas, señala que: “El Derecho Tributario, en lato, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos”³.

Narciso Amoros, lo define de la siguiente manera: “Es la rama del Derecho Público que fija y justifica los principios generales y jurídicos que existen y deben existir en las relaciones tributarias, haciendo posible su presencia y desarrollo posterior en los diversos tributos que integran los sistemas fiscales de cada país”⁴.

Guillermo Cabanellas, define el Derecho Tributario de la siguiente manera: “Es la rama del Derecho Financiero que regula las relaciones entre el erario público y los contribuyentes, a través de los impuestos de toda índole, las personas y bienes gravados, las exenciones especiales, las formas y plazos de pago, las multas u otras penas, o los simples recargos que corresponde aplicar por infringir los preceptos sobre declaraciones, trámites y vencimientos”⁵.

Por su parte Manuel Osorio, indica que: “Derecho tributario, es la rama del Derecho Público Interno que regula la actividad del Estado en cuanto a los órganos encargados de la recaudación y ampliación de los impuestos, y en general de todo lo relacionado directamente con el patrimonio del Estado y su utilización”⁶.

Como se podrá observar, las anteriores definiciones tienen algo en común y es que el Derecho Tributario mantiene una relación directa con los tributos, el Estado y los particulares como sujetos de la relación tributaria.

En tal virtud el Derecho Tributario es el conjunto de normas, principios e instituciones de derecho público que regulan la conducta del Estado como sujeto activo y la de los contribuyentes como sujetos pasivos, con ocasión de la relación jurídico tributaria.

³ Villegas, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y derecho tributario**. Pág. 136.

⁴ Amoros, Narciso. **Derecho tributario**. Pág. 64.

⁵ Cabanellas, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual**. Pág. 599.

⁶ Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Pág. 235.

Terminología

En relación a la terminología empleada para identificar a la disciplina del Derecho Tributario, ésta difiere en las distintas legislaciones y doctrinas de otros países, o sea, que la terminología no es uniforme respecto a esta rama jurídica.

La doctrina italiana, española y brasileña usan la denominación “Derecho Tributario”, los alemanes prefieren la expresión “Derecho Impositivo”, mientras que los franceses se refieren al término “Derecho Fiscal”, que es la expresión más generalizada.

Giuliani Fonrouge, citado por Héctor Villegas, opina que: “probablemente la denominación más correcta es la de Derecho Tributario, por su carácter genérico, pero que no encuentra inconveniente alguno en continuar utilizando el término Derecho Fiscal”⁷.

En América Latina, predomina la expresión “Derecho Tributario”, y la principal entidad especializada en esta materia se denomina “Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario”.

A este respecto, no cabe duda que el término tributario es más exacto que el término fiscal, porque esta última palabra puede interpretarse que se refiere al fisco como entidad patrimonial del Estado. En tal sentido la actuación del fisco no se refiere sólo a la actuación estatal con respecto a los recursos tributarios, sino también en relación a los restantes recursos del Estado.

Sin embargo, y dado que el uso común y la costumbre mantienen tal nombre, debe concluirse en que las expresiones “Derecho Fiscal” y “Derecho Tributario” pueden utilizarse con análogo significado.

⁷ Villegas, Héctor B. **Ob. Cit.** Pág. 136.

1.3 División de derecho tributario.

“El Derecho Tributario se puede dividir en:

- ✓ Derecho Tributario Material
- ✓ Derecho Tributario Formal
- ✓ Derecho Procesal Tributario”⁸.

1.3.1. Derecho tributario material

Contiene las normas sustanciales relativas a la obligación tributaria. Estudia como nace la obligación de pagar tributos (mediante la configuración del hecho imponible o hecho generador) y como se extingue esa obligación; examina cuales son sus diferentes elementos: sujetos, objeto, fuente y causa. Así como, sus privilegios y garantías.

1.3.2. El derecho tributario formal

Estudia todo lo concerniente a la aplicación de la norma material al caso concreto en sus diferentes aspectos. Analiza especialmente la determinación del tributo; pues su objetivo es establecer que suma de dinero concreta adeuda cada persona y como esa suma llega a ingresar en las arcas estatales.

1.3.3. El derecho procesal tributario

Contiene las normas que regulan las controversias de todo tipo que se plantean entre el fisco y los sujetos pasivos, ya sea en relación a la existencia misma de la obligación tributaria, a su monto, a los pasos que debe seguir el fisco para ejecutar forzosamente su crédito, para aplicar o hacer aplicar sanciones, y a los procedimientos que el sujeto pasivo debe emplear para reclamar la devolución de las cantidades indebidamente

⁸ Villegas, Héctor B. **Ob. Cit.** Pág. 156.

pagadas al Estado. Cuestiones que deben ser resueltas por órganos jurisdiccionales, que en el caso de ser administrativos (como los tribunales fiscales) deben dejar siempre margen para que sea el poder judicial quien diga la última palabra sobre lo debatido.

1.4. Autonomía del derecho tributario

El Derecho conceptuado como un todo, está integrado por una serie de ramas especializadas, algunas de las cuales han logrado independizarse por completo del derecho base o común y otras hasta ahora están logrando tal objetivo. Agregado a este fenómeno, se encuentra otro de singular importancia, y es el que se opera cuando de una de esas ramas en que se divide el derecho, surge otra disciplina jurídica tratando de conseguir la autonomía de aquella, conduciéndolos a una especialización más rigurosa del derecho. Esto último es lo que ocurre con el derecho financiero el que, por la importancia que ha logrado en los últimos tiempos, por su dinámica, evolución y modernismo, se ha independizado de una de las ramas más importantes del derecho; como es el Derecho Administrativo.

La materia tributaria es tan antigua como el Estado mismo, puesto que nació con él; sin embargo, de los dos aspectos que componen el Derecho Tributario, el económico y el jurídico, este último es el más descuidado y al que menos importancia se le ha dispensado a lo largo de la historia, a tal extremo que son recientes las concepciones doctrinales que servirán de fundamento para propugnar su autonomía definitiva.

“Todos los problemas de la autonomía de las diversas ramas del derecho, surgen en el mundo actual cuando ciertas normas jurídicas con una finalidad especial y características inciden sobre personas o cosas incluidas en indeterminado sector o realidad social.

La aparición de los Estados tributarios no es una simple cuestión de oportunidad, sino que responden al deseo de resolver en forma lógica y científica los problemas y

dificultades que lleva consigo la adaptación del sistema tributario a un orden general, ya sea económico o político. La intervención del Estado, cada día más creciente en materia económica, obliga a la mayor precisión en el uso e incidencia del sistema tributario en el conjunto económico total”⁹.

Desde el punto de vista jurídico, es necesario que mediante una depuración técnica de esa naturaleza, se cumplan las finalidades propias del ordenamiento tributario, de tal forma que aleje toda arbitrariedad.

De aquí que, el núcleo de conocimiento o cuestión que se enmarca en la aceptación genérica de lo tributario, científicamente este pidiendo un tratamiento autónomo y particular.

Se sostiene que el derecho tributario posee su propia autonomía científica (con las limitaciones que surgen de la unidad de todo el derecho) debido a que cuenta con un conjunto de principios, conceptos e instituciones propias.

Analicemos detenidamente cada una de estas cuestiones:

1.4.1. Principios propios del derecho tributario

El derecho tributario posee sus propios principios que lo inspiran y lo conducen a ocupar un lugar específico dentro de las demás ramas del derecho. Entre los cuales se encuentran el principio de legalidad tributaria, principio de capacidad contributiva, principio de igualdad, etc.

⁹ Amoros, Narciso. **Ob. Cit.** Pág. 65.

1.4.2. Conceptos propios del derecho tributario

El Derecho Tributario se ve obligado a elaborar sus propios conceptos con el fin de captar en la forma más intelectualizada y general que sea posible, las realidades económicas.

Esos conceptos son los que deben demostrar, en la naturaleza de las cosas, las realidades mediante las cuales se manifiesta la capacidad contributiva (por ejemplo: ganancia, crédito, utilidad, patrimonio, prestación de servicios, gastos, circulación, exención, etc.), no interesa que esos conceptos sean enteramente originales o que el Derecho Tributario los haya tomado de la ciencia económica. Cuando el Derecho Tributario los regula y los emplea generalmente en las definiciones de hechos imponibles, tales conceptos dejan de ser económicos y se convierten en jurídicos. El Derecho Tributario crea su propia verdad y los conceptos se convierten en propios.

Pero no sólo eso, también el Derecho Tributario se apropia de conceptos de otras ramas del derecho, elaborados por ellas y con un preciso significado en esas ramas. La norma jurídica tributaria puede mantener tal significado si no encuentra razones para modificarlo. Pero, puede también dar al concepto una acepción distinta, y entonces el concepto tendrá determinada significación para la rama jurídica originaria de la cual proviene, y otra significación diferente para el Derecho Tributario, que se ve obligado a operar el cambio por cuanto considera el significado original del concepto, con la realidad económica que se deja captar.

1.4.3. Instituciones propias del derecho tributario

Ello significa que el legislador en materia tributaria, se ve obligado a crear instituciones propias para esta disciplina jurídica, debido a que las existentes en otras ramas jurídicas no son adecuadas o no han podido amoldarse a las realidades económicas y sociales a las cuales se desea dar determinado tratamiento jurídico. Por ejemplo: Los

sujetos activos y pasivos de la relación jurídico tributaria, la sustitución tributaria, la exención tributaria, etc.

La mayoría de autores son acordes en estimar que para considerar a una rama del derecho autónoma, ésta debe gozar de los tres aspectos de la autonomía como son:

- ✓ Autonomía Didáctica;
- ✓ Autonomía Científica
- ✓ Autonomía Legislativa.

1.5. Autonomía didáctica

Es la que reconoce como única causa del estudio separado de una rama jurídica, las necesidades de orden práctico o de enseñanza. Cuando las normas jurídicas relacionadas con un mismo objeto adquieren determinado volumen, es conveniente su estudio en forma unitaria e independiente de otras partes del derecho.

1.6. Autonomía científica

Una cuestión más delicada surge cuando se encuentra ante el problema de la autonomía de esas partes del derecho. Para explicar lo que se entiende como autonomía científica, se debe partir de la siguiente idea: por ciencia debe entenderse un complejo orgánico de nociones generales y particulares coordinadas entre si con rigor lógico. No es ciencia una simple yuxtaposición empírica de nociones unificadas sólo por razones pragmáticas, a veces, ese conjunto de nociones yuxtapuestas cuya unidad surge solo teleológicamente, puede ser jurídicamente motivo de estudio unitario, pero ello no implica científicidad de autonomía.

En materia jurídica, la asignación o no de autonomía científica a un sector de derecho tiene importancia teórica y práctica. Cuando se refiere a nuevas ramas jurídicas, como el Derecho Financiero y el Derecho Tributario, la autonomía científica dará la pauta de

la legitimidad de los apartamientos de su normatividad con respecto a la de su disciplina troncal, o sea, de la validez de sus normas específicas cuando se alejan de regulaciones del tronco común del cual se han desprendido. Por ejemplo: los apartamientos del Derecho Tributario material con respecto al Derecho Civil. obligaciones, formas de extinción de las obligaciones, etc.

1.7. Autonomía legislativa

Es la que se establece cuando una rama del derecho tiene sus propias leyes.

De todo lo expuesto anteriormente, se concluye que se cumplen los recaudos suficientes como para tener por científicamente autónomo al derecho tributario material, en tal sentido se puede llegar a las siguientes conclusiones en torno a la autonomía de la disciplina jurídica:

- ✓ Mediante la observación inductiva se han detectado los caracteres específicos y comunes de sus instituciones jurídicas, así como los principios rectores que lo presiden y que fundamentan las peculiaridades del sector jurídico que lo estudia.
- ✓ Se ha demostrado que tales peculiaridades no son arbitrarias, sino que giran alrededor de esos principios, los que a la vez se concatenan entre sí por la vía de la lógica.
- ✓ De tal manera surge racionalmente explicada la razón de ser, sustancia o esencia de tales peculiaridades, es decir de las motivaciones que llevan al derecho tributario material a buscar la solución de sus problemas en instituciones y conceptos propios o a apoderarse de las otras ramas del derecho dándoles un sentido diverso.
- ✓ Queda suficientemente explicada la causa de que los vicios del derecho tributario no se cubren forzosamente con las regulaciones de otras ramas del derecho, sino

tan sólo con las que se avienen a su naturaleza y a sus fines, o sea, espíritu del derecho tributario.

“Largo ha sido el camino que se ha recorrido para llegar a aceptar que del Derecho Administrativo, nació el Derecho Financiero y que del Derecho Financiero surgió el Derecho Tributario, aunque entre las ramas todavía existen nexos difíciles de diferenciar y determinar a cuál de dichas ramas del derecho pertenece, lo único indiscutible es que dentro de la enciclopedia jurídica, el derecho tributario es autónomo e integra el derecho público, las obligaciones que origina son de derecho público, sus fines, su coercibilidad corresponde al Derecho Público”¹⁰.

En conclusión el Derecho Tributario es aquel que el Estado fija para desarrollar su actividad de beneficio para la población y para el pago burocrático, con éste el Estado puede desarrollar obra en bien del contribuyente.

¹⁰ Avilés Salazar, Luis Alfredo. **La capacidad de pago, principio constitucional del régimen tributario**. Pág. 37.

CAPÍTULO II

2. El tributo

2.1. Definición

El tributo, suele recogerse en la teoría de los ingresos públicos del Estado, pero no es esta faceta la más caracterizada porque el tributo representa una auténtica institución, es decir, un conjunto de normas que regulan una pluralidad de relaciones jurídicas, derechos, obligaciones, potestades, deberes y sujeciones en torno a lo que se ha llamado la relación jurídica tributaria, existente entre los ciudadanos y la hacienda pública en virtud de la cual ésta hace efectivo su derecho al cobro de las cargas y obligaciones.

El objeto del tributo es una prestación en términos de dinero en efectivo (periódica o no, dependiendo del hecho que la motive) a que está obligado el contribuyente o ciudadano sujeto a su pago, pero con carácter excepcional, en algunas normas se encuentra reconocida la prestación en especie, por ejemplo en materia de hidrocarburos en que debe entregarse un porcentaje, o de patrimonio artístico donde se admiten obras de arte en pago del impuesto sucesorio o hereditario.

Dicha obligación tributaria nace de la Ley, de modo que es un principio de rango universal y reconocido en todas las constituciones, como principio de reserva de Ley para la imposición de los tributos, y garantizar así las notas de obligatoriedad y exigibilidad, pero protegiendo el principio de igualdad que aplicado a esta materia se traduce en el pago proporcional con arreglo a la capacidad económica del sujeto pasivo o contribuyente.

Tributo es: “Impuesto, contribución u otra obligación fiscal”¹¹.

¹¹ Cabanellas, Guillermo. **Ob. Cit.** Pág. 545.

“Tributar es pagar lo determinado por las leyes o las autoridades para contribuir al sostenimiento de las cargas públicas y otros gastos”¹².

“El tributo es un ingreso de un poder público, en el sentido de originarse por el puro imperio o aplicación de la Ley, a diferencia de lo que ocurre con los ingresos de Derecho Privado, que nacen de un negocio jurídico privado, como una venta o un arrendamiento”¹³.

Giuliani Fonrouge define al tributo como: “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”¹⁴.

Los tributos pueden ser tasas, contribuciones especiales o impuestos.

Tributos son: “Las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva, en virtud de una Ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”¹⁵.

2.2. Relación histórica

Tributo, proviene de la voz latina ***tributum***.

En la primitiva Roma, hasta el año 1968, el impuesto lo debía pagar cada ciudadano de acuerdo con el censo, y era recaudado por tribus.

Durante el Imperio, el tributo era el nombre de distintos gravámenes fiscales, que pesaban especialmente sobre los propietarios de tierras, y más aún en las provincias imperiales, ya que en las sometidas al Senado se denominaban ***stipendium***. Entre

¹² **Ibid.**

¹³ Fundación Tomás Moro. **Diccionario jurídico espasa**. Pág.979.

¹⁴ **Ibid.**

¹⁵ Villegas, Héctor. **Ob. Cit.** Pág. 73.

una y otra contribución existía la diferencia importante de que el tributo imperial se cobraba directamente a los contribuyentes, mientras el senatorial lo satisfacía la ciudad, que lo repartía después entre sus habitantes, y en especial sobre los terratenientes.

“El *tributum capitis*, locación latina que significa tributo por cabeza, era el impuesto personal creado por los emperadores romanos para gravar a todos los que no fueren ciudadanos. Algunos estiman que sólo obligaba a los peregrinos; y otros, que únicamente a los bárbaros. Lo cierto es que no existió uniformidad a través de las épocas y de las provincias. En los últimos tiempos imperiales gravaba a cuantos no fueran terratenientes”¹⁶.

El tributo era el reconocimiento feudal del vasallo con respecto al señor.

2.3. Clases de tributos

Se reconocen tres tipos de tributos: los impuestos, las tasas y la contribución especial.

Cuando el Estado actúa como ente público y satisface una necesidad colectiva que se concreta en prestaciones individualizadas que se otorgan a sujetos determinados, se les impone un tributo llamado tasa. La voluntad del usuario es determinante para producir o no el hecho sometido a gravamen, pero no para determinar el nacimiento, validez y contenido de la obligación, que derivan de la Ley única que puede regular esta obligación de Derecho Público. Si el pago en cambio se determinara por contrato y no por la Ley, habría que hablar de precio, de donde se deduce que la tasa no es un precio por la prestación del servicio.

Conforme a la clasificación más aceptada por la doctrina y el derecho positivo, los tributos se dividen de la siguiente forma:

¹⁶ Cabanellas, Guillermo. **Ob. Cit.** Pág. 546.

- ✓ Tasas.
- ✓ Contribuciones especiales.
- ✓ Impuestos.

2.3.1. Tasas

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

“Tasa es la prestación pecuniaria debida a un ente público, en virtud de una norma legal y en la medida en que ésta se establezca, por la realización de una actividad del propio ente que afecta de modo particular al obligado”¹⁷.

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

Giuliani Fonrouge, señala que: “Tasa es la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado”¹⁸.

Héctor Villegas, indica que: “La tasa es un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del estado divisible e inherente a su soberanía, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente”¹⁹.

El autor Jorge Gómez Mantellini, da la siguiente definición: “Tasa es el ingreso no originario que percibe el Estado y que consiste en la suma (monto) de dinero que

¹⁷ Fundación Tomás Moro. **Ob. Cit.** Pág. 979.

¹⁸ **Ob. Cit.** Pág. 265.

¹⁹ **Ob. Cit.** Pág. 67.

cobra el sujeto activo de la relación jurídica tributaria a la persona (natural o jurídica) que se benefician por el goce de un servicio público de carácter divisible”²⁰.

Benvenuto Griziotti, citado por Gómez Mantellini, manifiesta: “Las tasas son tributos que consisten en contraprestaciones obligatorias pagadas al estado por quien solicita, en modo particular, servicios jurídico-administrativo, cuya presentación es inherente a la soberanía”²¹.

Se pone de relieve en esta posición al igual que la de Giannini, el carácter tributario de la tasa por ese elemento de la obligatoriedad de las prestaciones, en correspondencia con el interés público que tengan los particulares en hacer uso de los servicios que presta el Estado o que ellos solicitan la autorización estatal para el ejercicio de actividades sometidas a la potestad de la administración pública.

2.3.1.1. Caracteres de la tasa

- ✓ **Carácter Subjetivo:** La tasa constituye una prestación debida por desarrollo de una actividad del ente público que afecta particularmente al obligado, no solo podrá comprobarse en aquellos servicios que se consideran divisibles. En tal sentido, es evidente que la divisibilidad es necesaria, dado que si el servicio que de lugar a tasa no puede fragmentarse en unidades de uso o consumo, será imposible su particularización a persona alguna.
- ✓ **Carácter jurídico:** Toda tasa debe ser legítima, o sea, revestida del principio de legalidad tributaria, en consecuencia debe proceder una tasa por una ley que le dará la formalidad requerida y la cual actúa como causa mediante de la misma por ser esto la “*Ratio-iuris*” inherente a todos los tributos, impuestos o contribuciones.

²⁰ Ob. Cit. Pág. 187.

²¹ Ob. Cit. Pág. 56.

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

El aspecto objetivo de la tasa puede desglosarse en los aspectos siguientes:

- ✓ La existencia de la prestación de un servicio público de carácter divisible. El permitir por parte del Estado, el goce de un servicio público a los particulares a cambio de pagar cierta suma de dinero.
- ✓ El valor, precio o cuantías, o sea, la cantidad de dinero que el Estado obtiene del contribuyente por razón inmediata de la contraprestación.

El precio de la tasa lo fija unilateralmente el Estado, en ejercicio de su poder tributario, ahora bien, en este respecto es necesario que el estado tome en consideración que para el efecto no debe de olvidarse de la capacidad contributiva del particular y el valor del servicio prestado o ventaja concedida, debiendo regirse siempre por el principio de la justicia tributaria el que representa la justa distribución de las cargas según la capacidad económica del contribuyente.

- ✓ **Divisibilidad del servicio público:** Esta característica se refiere al pago que hacen los particulares al utilizar el servicio. En otras palabras, el pago lo hacen sólo a aquellas personas que hagan uso del servicio.

Ejemplos de tasas generalmente hablando en nuestro medio son:

- ✓ Tasas por inscripción en los registros públicos, registros de la propiedad, registro mercantil,
- ✓ Tasas de publicación en el Diario Oficial.
- ✓ Tasa sobre pasaportes.

- ✓ Tasa sobre cédulas de vecindad.
- ✓ Tasas por autorizaciones, concesiones y licencias. (permisos de edificaciones, de conducir, de caza y pesca, de portar arma, de espacio para puestos de venta, etc.).

2.3.2. Contribución especial

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

“Contribuciones especiales son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos”²².

Dentro del conjunto de exacciones, doctrinariamente se han establecido que puede percibir el estado de las economías particulares, surge la figura tributaria de las contribuciones especiales.

Este tributo o exacción surge por razón de la actividad desarrollada por el Estado (ya sea el poder nacional, poder municipal, organismos autónomos del Estado o por entes delegados por él) para cumplir sus fines e intereses, produciendo tal actividad del Estado un beneficio especial a determinados individuos y a sus bienes o a categorías de individuos y cosas. Así, la apertura o ensanche de calles, avenidas, plazas, parques o jardines, caminos, carreteras, obras de riego o de saneamiento, son de interés general para todos aquellos que tienen la posibilidad de servirse de ello, pero proporcionan un beneficio diferente a los propietarios de las casas cercanas a la obra pública en referente, el Estado estima que surge una renta para esos propietarios de

²² **Ibid.**

inmuebles que se beneficiaron directamente por la obra pública realizada; en consecuencia, esta puede ser gravada si el ente público así lo considera, con las contribuciones especiales necesarias.

Rafael Bielsa, sostiene que la contribución especial es: “Un tributo especial impuesto en virtud de un beneficio especial aportado a algún bien del patrimonio del contribuyente por una obra pública que realiza la administración pública, sea directamente o sea por concesionario”²³.

Para el Autor Héctor Villegas: “Las contribuciones especiales son los tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado”²⁴.

Giuliani Fonrouge, define las contribuciones especiales como: “contribución especial, es la prestación obligatoria debida en razón rebeneficios individuales o de grupos sociales, derivadas de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado”²⁵.

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

Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.

Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o actividades estatales y cuyo producto no debe tener

²³ Bielsa, Rafael. **Compendio de derecho público**. Pág. 520.

²⁴ **Ob. Cit.** Pág. 105.

²⁵ **Ob. Cit.** 267.

un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que contribuyen el presupuesto de la obligación.

Algunos autores, limitan la contribución especial a la llamada contribución por mejoras, por considerar que los gravámenes generalmente incluidos en esta categoría constituyen verdaderos impuestos, otros además incorporan, las prestaciones debidas por la posesión de cosas o el ejercicio de actividades que exigen una derogación o mayores gastos estatales, como en el caso de la utilización de caminos públicos. Debe de incluirse dentro de esta categoría, no solamente las contribuciones relacionadas con la valorización de la propiedad, sino también las de seguridad social y los vinculados confines de regulación económica o profesional.

En todos estos casos, la actividad estatal satisface intereses generales que simultáneamente proporcionan ventajas a personas determinadas.

El beneficio es el criterio de justicia contributiva particular de la contribución especial, puesto que entraña una ventaja económica reconducible a un aumento de la riqueza, y por consiguiente de capacidad contributiva. Sin embargo, es destacable que el beneficio, como criterio material de justicia, sólo tiene eficacia en el monto de redacción de la norma que prevé el tributo, por cuanto en tal oportunidad el legislador conjetura que la obra o actividad pública procurará una ventaja al futuro obligado.

El beneficio se imagina en virtud de un razonamiento del legislador que, como presunción, se agota jurídicamente en su pensamiento.

Esto significa que el beneficio opera como realidad verificada jurídicamente, pero no tácticamente. En otras palabras, es irrelevante que el obligado obtenga o no, de hecho, el beneficio, en el sentido de ver efectivamente acrecentado su patrimonio, en consecuencia su capacidad de pago.

Basta pues, que el hecho que se supuso productor del beneficio sea abstractamente idóneo para originarlo.

De conformidad con lo anteriormente expuesto, se puede concluir diciendo que las contribuciones especiales tienen importancia porque la exacción está vinculada con una ventaja económica, y eso crea una predisposición psicológica favorable en el obligado.

2.3.3. Caracteres de la contribución especial:

Este tributo o exacción tiene como caracteres los siguientes:

- ✓ De carácter específico.
- ✓ De carácter General.

2.3.3.1. Contribución especial de carácter específico

- ✓ Surgen por razón del beneficio que derivan de terminados inmuebles en virtud de la realización de una obra pública o bien de algún servicio especial prestado por el Estado.
- ✓ Es un tributo de carácter especial y único.
- ✓ Es un tributo no periódico, en consecuencia extraordinario.
- ✓ Es un tributo que está en función del beneficio obtenido y que en ningún caso puede exceder del límite de ese beneficio.

2.3.3.2. Contribución especial de carácter general

- ✓ **Carácter Jurídico:** Este tributo está enmarcado dentro del derecho tributario y en consecuencia dentro de los principios y preceptos constitucionales. Nace pues del ejercicio de la potestad tributaria y está sometida al principio de la legalidad del tributo. Es pues una obligación de derecho público.

- ✓ **Carácter económico:** Por cuanto el obligado está en el deber de pagar determinada suma de dinero al Estado por razón del beneficio que obtuvo en bienes inmuebles de su propiedad por razón de obra pública o cualquier otro servicio especial (servicio social) que lo haya beneficiado.

Siendo el monto del tributo razonable y proporcional con el beneficio o mejora obtenida.

- ✓ **Carácter social:** En virtud que la contribución especial se fundamenta en el principio de que todas las personas al ser beneficiadas por la obra pública deben contribuir al financiamiento de ésta por razones de solidaridad y beneficio social.

2.3.4. Clases de contribuciones especiales.

En algunas legislaciones existen tres clases de contribuciones especiales:

- ✓ Contribución por mejora
- ✓ Contribución de seguridad social
- ✓ Contribución por gasto

2.3.4.1. Contribución por mejora

Es la más conocida y más ampliamente utilizada, es aquella cuyo hecho gravable es el beneficio derivado de la realización de una obra pública o de actividades estatales, por ejemplo, lo referente al pago de contribuciones por obras de pavimentos, acueductos, etc. Un ejemplo típico en Guatemala se puede mencionar el del anillo periférico.

2.3.4.2. Contribución de seguridad social

Algunos países como Brasil, Uruguay y Argentina organizan jurídicamente las cuotas de seguridad social bajo el régimen de la contribución especial.

Como ejemplo en la legislación guatemalteca, se puede mencionar las cuotas que se pagan al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.

2.3.4.3. Contribución por gasto

Esta contribución es menos utilizada que las primeras y es aquella cuyo presupuesto de hecho consiste en la realización de actividades particulares que provocan un gasto público o el incremento al gasto público.

Debemos advertir que esta clase de contribución no se aplica en Guatemala.

2.4. Impuestos

Son un ingreso obtenido en proporción a la capacidad contributiva de todos los que se hallen sometidos a la soberanía fiscal del Estado y dirigido a cubrir el costo de los servicios públicos cuyo consumo es indivisible.

“El impuesto es la prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en los casos, en la medida y según los modos establecidos en la ley, con el fin de conseguir un ingreso”²⁶.

Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición o gasto de renta.

Una definición más clara y más precisa, es la que señala que: “Es una institución jurídica, política y económica, y que consiste en la relación habida entre los ciudadanos y los órganos del Estado, por lo cual aquellos tienen la obligación de

²⁶ **Ibid.**

aportar y éste el derecho de exigir una parte proporcional de la fortuna de los primeros, para atender la satisfacción de los servicios públicos”²⁷.

“Impuesto es el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la Ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado”²⁸.

Sainz de Bufanda, citado por Gómez Mantellini, define el impuesto de la siguiente forma: “El impuesto es una prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio originario o derivada, en los casos, en la medida de imperio los modos establecidos en la ley, con el fin de conseguir un ingreso”²⁹.

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

El impuesto en el sentido general concurre a la consecución de los fines políticos, económicos y sociales del Estado en cuanto procura los medios necesarios para posibilitar su actividad.

Derivado del análisis hecho a las anteriores definiciones, se puede concluir señalando que: El impuesto es un recurso percibido por el Estado, en forma coactiva, de personas o entes que obtienen beneficios generales o particulares dentro del ámbito espacial de validez jurídica del Estado al cual están sometidos por razones políticas, económicas o sociales, sin percibir estos contribuyentes contraprestación inmediata alguna, tratándose de un ingreso destinado a satisfacer las necesidades públicas y los gastos públicos.

²⁷ Gómez Mantellini, Jorge. **Derecho y legislación fiscal**. Pág. 118.

²⁸ Villegas, Héctor B. **Ob. Cit.** Pág. 78.

²⁹ **Ob. Cit.** Pág. 118.

En este orden de ideas se puede destacar que los elementos o características fundamentales del impuesto son:

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

2.4.1. Importancia del impuesto

Si se parte del supuesto que la existencia del Estado, por rudimentaria que sea, necesita de ciertas economías, para poder cumplir con sus fines, queda con ello restablecida una condición básica de su existencia.

Ahora bien, para procurarse esas economías a través del recurso histórico, el Estado, en la variedad de formas en que ha existido, ha recurrido a sus bienes propios y a la riqueza de los gobernados, mediante el establecimiento de contribuciones o impuesto que éstos deben pagar.

Se ve que los impuestos tienen como importancia intrínseca, mantener al Estado, no existiendo razón más valedera.

En virtud de lo anotado, se establece como premisa fundamental que los impuestos tienen como importancia capital, suministrarle al Estado los recursos necesarios para su existencia y cumplimiento de sus fines.

En tal sentido, el Estado procura los impuestos coactivamente porque las condiciones que aseguran el ejercicio de sus actividades, como son la seguridad de las personas y de los bienes, el orden, la libertad, la defensa, el tránsito, no se producen

gratuitamente, sino que requiere para su producción la disponibilidad de riqueza que el Estado por sí solo no posee.

Por lo tanto, se puede señalar que la importancia del impuesto no es solamente la de proveer los recursos necesarios para que el Estado subsista y cumpla con sus fines, sino que su función se ha excedido del campo puramente fiscal para convertirse hoy en día en un valioso y eficaz instrumento de acción social y económica, atendiendo principios de justicia que aseguran a todos los gobernados una existencia digna y provechosa.

2.4.2. Clasificación de los Impuestos

Existen varias clasificaciones sobre los impuestos, pero en la mayoría de países, en cuenta Guatemala, los impuestos se han clasificado tradicionalmente en dos grandes grupos:

- ✓ Impuestos directos.
- ✓ Impuestos indirectos.

Ernesto Flores Zavala, señala esta clasificación y la analiza de la forma siguiente: existen dos criterios principales que distinguen a los impuestos directos de los indirectos. Estos criterios son el llamado repercusión y el administrativo.

Según lo señala el citado autor: “Con el criterio de la repercusión, impuesto directo es aquel en el que el legislador propone alcanzar inmediatamente, al verdadero contribuyente; suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco, de manera que las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto no se confunden. Por el impuesto indirecto el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión. Las calidades del sujeto del impuesto y pagador son distintas. El legislador grava al sujeto a sabiendas de que éste trasladará el impuesto al pagador”.³⁰

³⁰ Flores Zavala, Ernesto. **Ob. Cit.** Pág. 233.

“Desde el punto de vista administrativo. Los impuestos directos son los que recaen sobre las personas, la posesión, o el disfrute de la riqueza, gravan situaciones normales y permanentes, son más o menos estables y pueden percibirse según listas nominativas de causantes; los impuestos indirectos, de un acto, de un cambio aislado, accidental, no pueden formar listas nominativas de contribuyentes”³¹.

Ventajas de los impuestos directos:

- a. Aseguran al Estado una renta cierta, conocida con anticipación y con la que puede contar con fijeza. Esto se debe a que el legislador sabe quienes son las personas que pagan el impuesto y su capacidad de pago, conoce también más o menos con exactitud el rendimiento del mismo. Este impuesto grava a persona cierta y determinada el impuesto, y se tiene la seguridad que el mismo va a ser recaudado, por lo que este impuesto es fijo y cierto.
- b. Hacen posible la realización de la justicia fiscal, precisamente porque permiten conocer al contribuyente y como consecuencia fiscalizar mejor su aporte fiscal en forma continua y ordenada, mediante listados específicos es posible establecer exenciones para ciertos mínimos necesarios o bien deducciones por diversos gastos. El impuesto directo por su carácter fijo, constituye la ventaja de recaudar el mismo a las personas que obligatoriamente tiene que hacerlo efectivo y que son tomados como contribuyentes ciertos para el fisco.
- c. Tienen en tiempo de crisis cierta fijeza, o cuando menos mayor fijeza que los indirectos, por tratarse de un ingreso constante facilita al Estado su obtención aún en épocas de crisis derivadas de fluctuaciones económicas. En tal virtud el impuesto directo es el que el Estado puede destinar previamente porque tiene la certeza de contar con el, aunque la crisis fiscal sea latente.

³¹ **Ibid.**

Desventajas de los impuestos directos:

- a. Son muy sensibles a los contribuyentes: En efecto, el sujeto del impuesto sabe perfectamente donde, cuando, como y cuanto tiene que pagar, concibe además, claramente que por aquel pago no reciba contraprestación alguna. Este impuesto no está destinado a realizar obra en bien del contribuyente, pues es utilizado para pagos internos o externos.
- b. Son poco productivos: Los sujetos del impuesto se dan perfectamente cuenta de la cuantía de su obligación tributaria, una cuota muy elevada provoca reacciones de inconformidad y protesta contra el Estado, y además, una tendencia acentuada a evadir el impuesto. Por otra parte, las formas más generales de determinarlos son: por declaración del causante, por determinación administrativa y por signos externos, no permiten un control exacto de la base. El impuesto directo debe ser medido a fin de no causar conflictos en los contribuyentes, pues el mismo puede reaccionar violentamente contra el mismo, evadiéndolo, por lo que el control del mismo no es exacto en muchas oportunidades.
- c. Son pocos elásticos: Una elevación de las cuotas de los impuestos directos en tiempos de crisis, produciría consecuencias desastrosas, porque daría lugar a resistencias y demoras en el pago, por eso el impuesto directo no puede, en estos casos, igualar ni reemplazar a los indirectos en un país con grandes necesidades. Esto no significa que no sea posible, en casos necesarios, un aumento en las cuotas de los impuestos directos; es posible hacerlo pero con discreción. Este impuesto se considera casi fijo y resulta contraproducente elevarlo, pues el sujeto afecto sabe a ciencia cierta la cantidad que debe pagar, y el aumento del mismo produce reacciones entre los contribuyentes, al negarse a pagar éste por estar en contra del impuesto aumentado.
- d. Se dice que otro de los inconvenientes de los impuestos directos es que el causante, siente más el impuesto, es más estricto para juzgar los gastos del

Estado, es decir, lleva un mayor control de ellos. Los afectos al impuesto tienen mayor control sobre lo que el Estado gasta y como lo distribuye.

- e. Estos impuestos dejan sin gravar a un gran sector social, que es aquel que percibe ingresos inferiores al mínimo de existencia, así como a los extranjeros de paso y otros. El impuesto directo va dirigido a personas ciertas y determinadas, exonerando a grupos sociales que tienen menos riqueza.

En el medio guatemalteco se puede citar como ejemplos de impuestos directos los siguientes:

- ✓ Ley del impuesto sobre inmuebles.
- ✓ Impuesto sobre la renta.
- ✓ Impuesto de herencias, legados y donaciones.
- ✓ Impuesto de cuota anual de sociedades.
- ✓ Impuesto sobre circulación de vehículos.

Los impuestos Indirectos presentan las siguientes ventajas:

- a. Son poco perceptibles para los que en realidad los pagan, porque se disimulan bajo el precio de las cosas, y se pagan en proporciones muy pequeñas.

En efecto, como el consumidor paga el impuesto en el momento de comprar los productos gravados resulta que no se da cuenta de que en el precio va incluido el importe de uno o varios impuestos. Sin embargo debe tenerse en cuenta que en el momento en que el impuesto se establece, sí se siente, porque habrá un aumento en el precio del producto que el vendedor hará derivar del impuesto pero después se olvidará y se confundirá con el precio.

- b. Son más productivos que los impuestos directos. Precisamente porque, pasado el monto de su establecimiento, el impuesto se confunde con el precio, será posible señalar una cuota elevada sin provocar grandes protestas de los afectados.

- c. Permiten gravar a todo un sector de la población que escapa de los impuestos directos. Como los que tienen rentas inferiores al mínimo de existencia, los extranjeros de paso, etc.
- d. Están dotados de una gran elasticidad. Es decir, tienen una tendencia natural a ser cada vez más productivos al desarrollarse en la economía del país, porque con ella aumentan las transacciones, los gastos, etc., y por lo mismo, los rendimientos de los impuestos que los gravan. También, por esta razón es natural que en tiempos de crisis respondan más violentamente que los impuestos directos, pero soportan más fácilmente un aumento en las cuotas, aún en tiempos de crisis, sobre todo en los artículos de primera necesidad, pero no debe abusarse de este recurso sino que por el contrario, usarse con discreción, por la clase social a la que principalmente afectará ese gravamen.
- e. Como se dijo en el párrafo anterior, es posible incrementar su rendimiento con una elevación de cuotas, sin que esto provoque protestas como en el caso de los impuestos directos, precisamente porque se confunden con el precio de los artículos gravados, este aumento sólo debe hacerse en casos muy necesarios y con la debida discreción.
- f. Se dice que los impuestos indirectos son voluntarios, en el sentido de que basta con no adquirir la cosa gravada para no pagar el impuesto. Esto es cierto en parte, cuando los impuestos recaen sobre artículos que no son de primera necesidad, porque cuando los son, el particular tiene que comprarlos quiera o no.
- g. Se dice también que tiene la ventaja de que el causante paga el impuesto en el momento en que es más cómodo para él, porque lo hace al adquirir las mercancías, sin que el fisco se lo exija, pero esto tampoco es absolutamente cierto, porque cuando se trata de artículos necesarios, la necesidad los obliga a

comprarlos y a pagar el impuesto, aún cuando no sea el monto más conveniente para hacerlo desde el punto de vista económico.

Desventajas de los impuestos indirectos:

- a. No son justos. Pesan más sobre el pobre que sobre el rico, porque el primero tiene mayor familia y, por consiguiente, su consumo de artículos de primera necesidad es mayor y, por lo mismo, será mayor el impuesto que deba pagar. Aún en el caso de que el consumo fuere igual entre el rico y el pobre, resultaría más gravosos para el pobre que para el rico, ya que por su naturaleza son progresivos.
- b. No tiene la misma fijeza que los impuestos directos. En tiempos de crisis financieras, económicas o políticas, crean un déficit, porque cada quien restringe su consumo, aún cuando esta restricción será menor cuando las cuotas no son muy elevadas.
- c. Los gastos de percepción son muy elevados, por que es necesario un gran personal para que se eviten fraudes, especialmente cuando la cuota es alta, porque aun cuando el sujeto sólo paga el impuesto momentáneamente, mientras lo repercute, será una gran tentación para él defraudar el fisco, para incrementar su utilidad con el importe del impuesto, o para estar en situaciones ventajosas frente a sus competidores, al no pagarlo y poder ofrecer un precio mas bajo.

Referente a este punto caber aclarar que los impuestos directos para su control requieren de personal más técnico, en tanto que los indirectos lo requieren más numeroso.

- d. Provocan una desmoralización cuando las cuotas son demasiado altas, porque con un alza excesiva de precios puede dar lugar a una disminución de la demanda, se incita a la falsificación de las mercancías para compensar el impuesto, o bien el fraude, con el objeto de poder conservar el precio anterior.

- e. No permite un efectivo control sobre los contribuyentes en virtud de que tienen una gran facilidad para trasladarse.

Como ejemplos de Impuestos Indirectos en el medio guatemalteco, se pueden señalar los siguientes:

- ✓ Impuesto sobre aguardiente y licores preparados.
- ✓ Impuesto extraordinario a las exportaciones.
- ✓ Impuesto sobre gasolina.
- ✓ Impuesto sobre cigarrillos.
- ✓ Ley del impuesto de timbres fiscales y de papel sellado especial para protocolos.
- ✓ Impuesto al valor agregado (IVA).

Teniendo en cuenta las ventajas e inconvenientes de cada grupo de impuesto, se debe concluir que: Ningún sistema tributario puede basarse exclusivamente en una categoría de impuestos, sino que, por el contrario deberán establecerse combinados los dos tipos.

Un ejemplo histórico de exclusión de una de éstas categorías de impuestos, tuvo lugar inmediatamente después de la Revolución Francesa, las finanzas públicas se organizaron sobre la base de impuestos directos: territorial, mobiliario, patentes; conservándose excepcionalmente algunos indirectos, como registro y aduanas, pero se suprimieron los impuestos sobre la sal, tabaco, bebidas alcohólicas, etc.

El fisco se vio en grandes dificultades pecuniarias, de modo que cuando se pensó en remediar la situación financiera, se disminuyeron las cuotas de los impuestos directos, y en cambio se volvieron a crear los impuestos indirectos que se habían suprimido, lo cual facilitó la percepción de ambos, porque el causante sentía que había aligerado su carga tributaria, pues se disminuyeron los directos y los indirectos los pagaban sin sentir.

Los impuestos directos se dividen en dos grandes categorías: Los impuestos sobre los actos y los impuestos sobre los consumos. Un ejemplo de los primeros son los impuestos de importaciones y exportaciones.

Los impuestos sobre el consumo pueden recaer sobre la producción o sobre la transferencia (compra-venta) de mercancías.

Los impuestos indirectos pueden clasificarse en personales y reales. Los personales recaen sobre el sujeto obligado a pagar, y los reales sobre sus bienes.

Puntualiza Ernesto Flores Zavala, que: “Algunos autores consideran esta clasificación como general de todos los impuestos, y otros la limitan a los impuestos directos, esa cuestión carece de importancia porque los impuestos indirectos son necesariamente reales, ya que como hemos dicho, no pueden tener en cuenta las condiciones de las personas que en realidad los van a pagar, pues éstas son pignoradas de una manera específica por el legislador, aún cuando deba tomarlas en consideración al estructurar el impuesto, pero sin mencionarlas.

Los impuestos personales son aquellos en los que se toman en cuenta las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos, como ejemplo el impuesto sobre herencias, legados y donaciones.

Los Impuestos reales son aquellos que recaen sobre la cosa objeto del gravamen, sin tener en cuenta la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto, por ejemplo: El impuesto territorial³².

2.5. Características del tributo

Las principales características del tributo son:

³² **Ob. Cit.** Pág. 240.

a. Prestaciones comúnmente en dinero:

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

Algunos escritores sostienen que el tributo debe ser siempre dinerario y descartan los en especie, otros no comparten esta postura e indican que si bien lo normal es que la prestación sea dineraria, el hecho de que ella sea *in natura* no altera la estructura jurídica básica del tributo. Es suficiente que la prestación sea pecuniariamente valuable para que constituya un tributo, siempre que concurren los otros elementos característicos y que la legislación de determinado país no disponga lo contrario. Cabe indicar que en la mayoría de países los tributos son comúnmente prestaciones en dinero.

b. Exigidas en ejercicio del poder de imperio:

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

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

c. Sobre la base de la capacidad contributiva:

Los tributos deben ser exigidos tomando como base la capacidad contributiva, con lo cual se respetan los principios de equidad y justicia, regulados en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, logrando así la justa distribución de las cargas tributarias.

Este basamento tiene un doble significado:

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

d. En virtud de una Ley:

No hay tributo sin Ley previa que lo establezca, lo cual significa un límite formal de la coacción, así como la capacidad contributiva es un límite sustancial de razonabilidad y justicia.

El hecho de estar contenido el tributo en ley significa someterlo al principio de legalidad enunciado en el aforismo latino: ***nullum tributum sine lege*** (es nulo el tributo si no hay Ley).

A su vez, como todas las leyes que establecen obligaciones, la norma tributaria es una regla hipotética cuyo mandato se concreta cuando ocurre la circunstancia fáctica condicionante prevista en ella como presupuesto de la obligación.

Esa circunstancia fáctica, hipotética y condicionante puede ser de muy variada índole, puede consistir en un hecho (por ejemplo, ejercer una actividad lucrativa habitual), en un resultado (por ejemplo, las ganancias percibidas en un periodo); en una situación en que el obligado se halla (por ejemplo, ser propietario de un inmueble); o en una

situación que se produce a su respecto (por ejemplo, recibir una herencia, ganar un premio); pudiendo a veces, integrarse la circunstancia fáctica, además, con una actividad o gasto estatal (por ejemplo, pavimentación de calles en que se está situado el inmueble del obligado, inscripción de un bien del obligado en el registro respectivo).

Tal circunstancia fáctica, hipotética y condicionante se denomina hecho imponible o hecho generador, y su acaecimiento en el mundo fenoménico trae como consecuencia potencial que una persona deba pagar al Estado la prestación tributaria graduada según los elementos cuantitativos que la Ley Tributaria proporciona o contiene.

e. Para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines:

El objetivo del tributo es fiscal, es decir, que su cobro tiene su razón de ser en la necesidad que el Estado tiene que obtener ingresos para cubrir los gastos que le demanda la satisfacción de las necesidades públicas. Pero este objetivo puede ser el único. El tributo puede perseguir también fines extra fiscales, ó sea, ajeno a la obtención de ingresos. Así pueden mencionarse los casos de tributos aduaneros protectores.

Sin embargo este objetivo extra fiscal adicional, no constituye la esencia jurídica de la institución del tributo, sino la utilización para objetivos económicos sociales de una herramienta de intervencionismo. El Estado puede intervenir activamente en la economía nacional orientándola en virtud de medidas tributarias, y es lógico que así lo haga de ello y se generen beneficios a la comunidad.

En sí, el tributo es el impuesto que obliga al contribuyente a pagarlo, bajo coerción que de no hacerlo se procederá judicialmente a su cobro, por lo que éste se manifiesta en la cantidad que el afecto debe cumplir.

CAPÍTULO III

3. Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA)

3.1. Generalidades

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, se estableció por el Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, publicada el ocho de mayo de 1992, entró en vigencia el uno de julio del mismo año. Esta Ley derogó el Decreto Ley 97-84 del Jefe de Estado de la República de Guatemala.

Conforme el Artículo uno de la Ley del Impuesto al Valor Agregado: “Se establece un impuesto al valor agregado, sobre los actos y contratos grabados por las normas la presente Ley, cuya administración, control, recaudación y fiscalización corresponde a la SAT”.

3.2. Definiciones

Para los efectos de esta Ley se establecen las siguientes definiciones:

- ✓ **Por venta:** Todo acto o contrato que sirva para transferir a título oneroso el dominio total o parcial de bienes muebles o inmuebles situados en el territorio nacional, o derechos reales sobre ellos, independientemente de la designación que le den las partes y del lugar en que se celebre el acto o contrato respectivo.

- ✓ **Por servicio:** La acción o prestación que una persona hace para otra y por la cual percibe un horario, interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que no sea relación de dependencia.

- ✓ **Por importación:** La entrada o internación, cumplidos los tramites legales, de bienes muebles extranjeros destinados al uso o consumo miembros del mercado común centroamericano.
- ✓ **Por exportación de bienes:** La venta, cumplidos todos los trámites legales, de bienes muebles nacionales o nacionalizados para su uso o consumo en el exterior.
- ✓ **Por exportación de servicio:** La prestación de servicios en el país, cumplidos todos los trámites legales a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en el mismo y que estén destinados exclusivamente a ser utilizados en el exterior, siempre y cuando las divisas hayan sido negociadas conforme a la legislación cambiaria vigente.
- ✓ **Por nacionalización:** Se produce la nacionalización en el instante en que se efectúa el pago de los derechos de importación que habilita el ingreso al país de los bienes respectivos.
- ✓ **Por contribuyente:** Toda persona individual o jurídica, incluyendo el Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociales irregulares, sociales de hecho y demás entes aun cuando no tengan personalidad jurídica, que realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados de conformidad con esta Ley.
- ✓ **Por período impositivo:** Un mes calendario.
- ✓ **Por dirección:** La Dirección General de Rentas Internas

3.3. Hecho generador

El hecho generador se encuentra regulado en el Capítulo I del Título II de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual estipula que el impuesto es generador por:

- ✓ La venta o permuta de bienes muebles o de derecho reales constituidos sobre ellos.
- ✓ La prestación de servicios en el territorio nacional.
- ✓ Las importaciones.
- ✓ El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles.
- ✓ Las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, salvo las que se efectúen con ocasión de la prestación de la masa hereditaria o la finalización del proindiviso.
- ✓ Los retiros de bienes muebles efectuados por un contribuyente o por el propietario, socios, directores o empleados de la respectiva empresa para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de auto prestación de servicios, cualquiera que se a la naturaleza jurídica de la empresa.
- ✓ La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio. Cuando se trate de casos fortuitos o de fuerza mayor, debe hacerse constar lo ocurrido en acta notarial. Si se trata de casos de delitos contra la denuncia presentada ante las autoridades policiales y que hayan sido ratificadas en el juzgado correspondiente. En cualquier caso, deberán registrarse estos hechos en la contabilidad fidedigna en forma cronológica.
- ✓ La venta o permuta de bienes inmuebles.
- ✓ La donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles.

3.4. El sujeto pasivo

El impuesto afecta al contribuyente que celebre un acto o contrato gravado por esta Ley.

También son sujetos pasivos del impuesto:

- ✓ El importador habitual o no.
- ✓ El contribuyente comprador, cuando el vendedor no esté domiciliado en Guatemala.
- ✓ El beneficiario del servicio, si el que efectúe la prestación no está domiciliado en Guatemala.
- ✓ El comprador, cuando realice operaciones de conformidad con el Artículo 52 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- ✓ Las sociedades civiles, las mercantiles, las irregulares, y las de hecho y las copropiedades, salvo las comunidades hereditarias, en los casos previstos en el Artículo tres, numeral cinco de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Si dichos sujetos no cubrieran el impuesto, cada adjudicatario será responsable de su pago en la parte correspondiente a los bienes que le sean adjudicados.

3.5. Exenciones al Impuesto del Valor Agregado (IVA)

Están exentos del impuesto establecido en esta Ley.

- a. Las importaciones de bienes muebles efectuadas por:

- ✓ Las cooperativas, federaciones y confederaciones de cooperativas legalmente constituidas y registradas, cuando se trate de maquinarias, equipo y otros bienes capital directa y exclusivamente relacionados con la actividad o servicio de la cooperativa, federación o confederación.
- ✓ Las personas individuales o jurídicas amparadas por régimen de importación temporal.
- ✓ Los viajeros que ingresen al país, muebles en calidad de equipaje, sobre los cuales no tienen que pagar derechos de importación de acuerdo con la legislación aduanera.
- ✓ Los funcionarios y empleados guatemaltecos diplomáticos y consulares que retornen al país al concluir su misión en cuanto al manejo de casa, efectos personales y un vehículo.
- ✓ Las misiones diplomáticas y consulares acreditadas ante el Gobierno de la República y las personas a que se refiere la Convención de Viena sobre diplomáticas y consultas, con la condición de que los países a que pertenezcan dichas misiones y personas otorguen igual tratamiento como reciprocidad.
- ✓ Los organismos internacionales de acuerdo con los respectivos convenios suscritos entre el Gobierno de la República de Guatemala y dichos organismos.

Para los efectos de la literal a) del Artículo siete del la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se debe solicitar dicha exención al Ministerio de Economía previo dictamen favorable del Instituto Nacional de Cooperativas –INACOP- para que el Ministerio de Finanzas Públicas otorgue la franquicia correspondiente, acreditando en forma auténtica su derecho a la exención.

- b. Las exportaciones de bienes y las exportaciones de servicios, conforme del Artículo dos numeral cuatro de la Ley del IVA.
- c. La transferencia de dominio de bienes muebles e inmuebles en los casos siguientes:
 - ✓ Fusiones de sociedades.
 - ✓ Herencias, legados y donaciones por causa de muerte.
 - ✓ La aportación de bienes muebles a sociedades.
 - ✓ La aportación de bienes inmuebles a sociedades.

No estará exenta la aportación de inmuebles a sociedades cuando el inmueble a aportar sea todo o parte de un inmueble previamente aportado a una sociedad que se dedique al desarrollo inmobiliario.

Para gozar de esta exención el aportante declarará bajo juramento en la escritura pública en la cual conste el aporte el bien en acta notarial, que el inmueble a aportar cumple con las condiciones establecidas en el Artículo siete de la Ley del Impuesto al Valor Agregado para gozar de la exención.

- d. Los servicios que presten las instituciones fiscalizadas por la Superintendencia de Bancos y las bolsas de valores autorizadas para operar en el país. En lo que respecta a la actividad aseguradora y afianzadora, están exentas exclusivamente las operaciones de reaseguros y reafianzamiento.
- e. Las cooperativas no cargarán el Impuesto al Valor Agregado –IVA- cuando efectúen operaciones de venta y prestación de servicios a sus asociados, cooperativas, federaciones, centrales de servicio y confederaciones de cooperativas.

En sus operaciones con terceros deben cargar el impuesto correspondiente. El impuesto pagado por las cooperativas a sus proveedores, forma parte del crédito fiscal.

En el caso de las cooperativas de ahorro y crédito, están exentos los servicios que prestan, tanto a sus asociados como a terceros.

- a. La creación, emisión, circulación y transferencia de títulos de crédito, títulos valores y acciones de cualquier clase, exceptuando la factura cambiaria, cuando la emisión aceptación o negociación corresponda a actos gravados por la presente Ley.
- b. Los intereses que devenguen los títulos de crédito y otras obligaciones emitidas por las sociedades mercantiles y que se negocien a través de una bolsa de valores, debidamente autorizada y registrada conforme a la legislación vigente.
- c. La constitución de fideicomisos y la devolución de los bienes fideicometidos al fideicomitente. Los actos grabados conforme a esta Ley que efectúe el fiduciario quedan afectos al pago de este impuesto.
- d. Los aportes y donaciones a asociaciones, fundaciones e instituciones, educativas, culturales de asistencia o de servicio social, y las religiosas, no lucrativas, constituidas legalmente y debidamente registradas como tales.
- e. Los pagos por el derecho de ser miembro y las cuotas periódicas a las asociaciones o instituciones sociales, gremiales, culturales, científicas, educativas y deportivas así como a los colegios de profesionales y los partidos políticos.
- f. La venta al menudeo de carnes, pescado, mariscos, frutas y verduras frescas, cereales, legumbres y granos básicos a consumidores finales en mercados y

municipales, siempre que tales ventas no excedan de cien quetzales (Q 100.00) por cada transacción.

- g. La venta de vivienda con un máximo de sesenta (60) metros cuadrados de construcción y la de lotes urbanizados, que incluyan los servicios básicos, con un área máxima de ciento veinte (120) metros cuadrados.

En ambos casos, el valor de los inmuebles no deberá exceder del equivalente en quetzales a diecisiete mil quinientos dólares de Estados Unidos de América (\$ 17,500.00) al tipo de cambio vigente en el mercado bancario a la fecha de la venta. Además, el adquirente deberá acreditar que él y su núcleo familiar, carecen de vivienda propia o de otros bienes inmuebles. Todo lo anterior deberá hacerse constar en la escritura pública respectiva.

- h. Los servicios que prestan las asociaciones, fundaciones e instituciones educativas, de asistencia o de servicio social y las religiosas, siempre que estén debidamente autorizadas por la Ley, que no tengan por objeto el lucro y que en ninguna forma distribuyan utilidades entre sus asociados e integrantes.

No deben cargar el impuesto en sus operaciones de ventas, como tampoco en la prestación de servicios, las siguientes personas:

- a. Los centros educativos públicos y privados, en lo que respecta a matrícula de inscripción, colegiatura, derechos de examen y transporte terrestre proporcionado a escolares, siempre que éste no sea prestado por terceras personas.
- b. Las universidades autorizadas para funcionar en el país.
- c. La Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala y el Comité Olímpico Guatemalteco.

- d. El Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.
- e. Las misiones diplomáticas y consulares acreditadas ante el gobierno de la república, así como los agentes diplomáticos, los funcionarios y empleados diplomáticos y consulares, incluido en la Convención de Viena sobre relaciones diplomáticas y consulares, con la condición de que los países a que pertenezcan dichas misiones y personas otorguen igual tratamiento como reciprocidad.
- f. Los organismos internacionales a los que de acuerdo con los respectivos convenios suscritos entre el Gobierno de la República de Guatemala y dichos organismos se les haya otorgado la exención de impuestos.

Las personas mencionadas anteriormente están exentas de soportar el impuesto que se genere por los actos gravados por esta Ley y deberán recibir de quien les venda o les presente un servicio, la factura que corresponda, pero no pagarán el monto del impuesto consignado en el documento, sino que entregarán a los mismos la constancia de exención debidamente autorizada por la dirección.

Respecto a las importaciones que realicen estas personas, deberán solicitar previamente y cada vez al Ministerio de Finanzas Públicas, resuelva si procede la exención. En los casos de los numerales cinco y seis del Artículo ocho de la Ley del IVA, se requerirá opinión previa y favorable del Ministerio de Relaciones Exteriores. Una vez emitida la resolución que autorice cada exención y la franquicia respectiva, la Dirección General de Aduanas no aplicará el impuesto y por lo tanto, las personas exentas no deberán emitir constancia de exención por la importación autorizada.

3.6. Tarifa única

Los contribuyentes afectos a las disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado pagarán el impuesto con una tarifa de 12 por ciento sobre la base imponible.

La tarifa del impuesto en todos los casos deberá estar incluida en el precio de venta de los bienes o el valor de los servicios.

De la recaudación resultante de la tarifa única aplicada, el monto correspondiente a tres y medio puntos porcentuales se asignará íntegramente para el financiamiento de la paz y desarrollo, con destino a la ejecución de programas y proyectos de educación, salud, infraestructura, introducción de servicios de agua potable, electricidad, drenajes, manejo de desechos o a la mejora de los servicios actuales.

La distribución de los recursos y los intermediarios financieros para canalizar los tres y medio puntos porcentuales de la tarifa del impuesto serán:

- ✓ Uno y medio puntos porcentuales (1.5%) para las municipalidades del país.

Las municipalidades podrán destinar hasta un máximo de 25% de la asignación establecida conforme a este Artículo, para gastos de funcionamiento y atención del pago de prestaciones y jubilaciones. El 75% restante se destinará con exclusividad para inversión, y en ningún caso, podrán pignorar ni adquirir compromisos financieros que comprometan las asignaciones que les correspondería percibir bajo este concepto con posterioridad a su período constitucional.

- ✓ Un punto porcentual (1%) para los programas y proyectos de infraestructura de los Consejos Departamentales de Desarrollo, estos serán los responsables de la administración de los recursos, por lo que el Ministerio de Finanzas Públicas, deberá trasladárselos directamente a través del Banco de Guatemala.
- ✓ Un punto porcentual (1%) para los fondos para la paz, mientras existan. Cuando los fondos para la paz dejen de existir, dicha recaudación pasará al fondo común.

De la recaudación resultante única el monto correspondiente a uno y medio puntos porcentuales (1.5%) se destinará específicamente al financiamiento de gastos

sociales en programas y proyectos de seguridad alimenticia a la población en condiciones de pobreza y pobreza extrema, educación primaria y técnica, y seguridad ciudadana en la reforma siguiente:

- ✓ Medio punto porcentual (0.5%) específicamente para programas y proyectos para seguridad alimenticia de la población en condiciones de pobreza y pobreza extrema, que comprendan programas y proyectos para padres con niños por nacer, asistencia materno infantil y programas preescolares y escolares.
- ✓ Medio punto porcentual (0.5%) específicamente para los programas y proyectos de educación primaria y técnica.
- ✓ Medio punto porcentual (0.5%) específicamente para los programas y proyectos de seguridad ciudadana y de los derechos humanos.

Los recursos provenientes de la recaudación correspondiente a los cinco puntos porcentuales (5%) contemplados en los párrafos anteriores, el Gobierno de la República los depositará en el Banco de Guatemala, en una cuenta especial denominada “fondo para el desarrollo del gasto social y la paz” dentro de los 15 días inmediatos a su recaudación mensual.

Todos los recursos con destino específico se aplicarán exclusivamente a los programas y proyectos a que se refiere el presente Artículo, en la forma establecida en el presupuesto general de ingresos y egresos del Estado, aprobado para cada ejercicio fiscal por el Congreso de la República.

Los contribuyentes a efecto a las disposiciones de esta Ley, pagarán el impuesto con una tarifa del 30% sobre la base imponible, en la importancia y la venta en el mercado interno de los bienes que a continuación se describen.

- ✓ Bebidas alcohólicas destiladas, a que se refiere la partida arancelaria 2208.
- ✓ Bebidas alcohólicas mezcladas con agua gaseosa, agua simple o endulzada, o de cualquier naturaleza, que contengan o no gas carbónico y que sean envasadas en cualquier tipo de recipiente, a que se refiere la fracción arancelaria 2208.90.90.
- ✓ Cervezas y otras bebidas de cereales fermentadas, a que se refiere la fracción arancelaria 2203.00.00. y todo tipo de cerveza.

La tarifa del impuesto en todos los casos deberá estar incluida en el precio de venta de los bienes.

A las bebidas que se describen en este Artículo, se aplican las normas y criterios que regula el Sistema Arancelario Centroamericano- SAC.-

La base imponible de las ventas será el precio de la operación menos los descuentos concedidos de acuerdo con prácticas comerciales. Debe adicionarse, aun cuando se facturen o contabilicen en forma separada los siguientes rubros:

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

La base imponible en la prestación de servicios será el precio de los mismos menos los descuentos concedidos de acuerdo con prácticas comerciales. Debe adicionarse a dicho precio, se facturen o contabilicen en forma separada, los siguientes rubros:

- ✓ Los reajustes y recargos financieros.
- ✓ El valor de los bienes que se utilicen para la prestación de servicio.
- ✓ Cualquier otra suma cargada por los contribuyentes a sus adquirientes, que figuren en las facturas, salvo contribuciones o aportaciones establecidas por las leyes específicas.

Los contribuyentes que sean personas individuales, cuyo monto de ventas anuales o de servicios prestados. No exceda de 60,000.00 quetzales, podrán acogerse al régimen de tributación simplificada para los pequeños contribuyentes.

Para acogerse a este régimen el contribuyente deberá presentar una solicitud de inscripción. En formulario que proporcionará la dirección al costo de su impresión.

En dicha solicitud considera el monto anual estimado de sus ventas. Una vez inscrito, la dirección le entregará una tarjeta que lo identifique como pequeño contribuyente.

Los contribuyentes que opten por este régimen deberán llevar un libro previamente habilitado por la dirección, para registrar sus compras y sus ventas, cuyas características fijará el reglamento. Adicionalmente, están obligados a emitir facturas para todas sus ventas mayores de 25 quetzales. Dichos documentos deberán cumplir con las normas del Capítulo II del Título III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Durante el mes de febrero de cada año deberán presentar una declaración anual, en formulario que proporcionará la dirección al costo de su impresión, en la cual se detallarán los débitos fiscales del año calendario inmediato anterior.

Los pequeños contribuyentes podrán consolidar sus ventas diarias en un solo renglón en su libro de compras y ventas, usando un renglón para cada tipo de documento.

Los pequeños contribuyentes a que se refiere el Artículo 47 de Ley del Impuesto al Valor Agregado, que se acojan al régimen especial, no tendrán la obligación de presentar mensualmente la declaración a que se refiere el Artículo 40. El impuesto por la diferencia entre los débitos y créditos de cada período mensual, deberá pagarlo por trimestre calendario vencido y en efectivo, en los bancos del sistema o instituciones habilitadas para el efecto, dentro del plazo establecido en el Artículo 46 de la misma Ley.

Si se produjeran remanentes de crédito fiscal, estos podrán trasladarse al período siguiente, hasta agotarlo, pero, en ningún caso, podrá solicitarse su devolución a la dirección.

Los pequeños contribuyentes, excepto los que prestan servicios profesionales, en sustitución del régimen especial del pago del impuesto a que se refiere el párrafo anterior, podrán optar por pagar una cuota fija trimestral equivalente al cinco por ciento (5%) de sus ingresos totales por ventas o prestación de servicios.

Cada pago trimestral lo efectuarán en las cajas fiscales o en los bancos del sistema habilitados para el efecto, utilizando el formulario de pago DRI-1 o el formulario que la dirección proporcione para el efecto, dentro de los primeros 10 días hábiles de los meses de abril, julio, octubre y enero de cada año.

Para acogerse al régimen de pago trimestral, los contribuyentes deberán solicitar previamente autorización a la dirección. Una vez otorgada ésta, solamente podrán variar por cambio al régimen general de declaración mensual del impuesto para lo cual no requerirán autorización expresa de la dirección.

Los pequeños contribuyentes que obtengan autorización para pagar la cuota fija trimestral equivalente al cinco por ciento (5%) de sus ingresos totales por venta o por prestación de servicios, quedan revelados de presentar, la declaración anual a que se refiere el Artículo 49 de la Ley citada y las declaraciones juradas de pagos trimestrales y de liquidación definitiva anual del impuesto sobre la renta.

En todos los casos, los pequeños contribuyentes para el registro de sus operaciones de ventas quedan obligados a extender la factura, y para el registro de sus operaciones de compras, deberán exigir la factura por la adquisición de bienes o servicios.

Los contribuyentes podrán cambiar del régimen de tributación simplificada para el régimen general, sin necesidad de autorización previa de la dirección. Sin embargo, una vez efectuado el cambio deberán informarlo a la dirección dentro del periodo impositivo mensual siguiente.

La Dirección podrá efectuar el cambio de régimen de oficio, informando al contribuyente dentro de los primeros 10 días hábiles del periodo impositivo mensual siguiente.

El IVA es un impuesto que debe pagar toda persona por el consumo, fabricación o compra de objetos, es un impuesto obligatorio que se considera como el de mayor auge en beneficio del Estado.

CAPÍTULO IV

4. El tabaco y sus derivados

4.1. Generalidades

“El tabaco es uno de los principales productos agrícolas no alimenticios del mundo. La planta madura mide de uno a tres metros de altura y produce entre 10 y 20 hojas grandes. Éstas se secan, curan y utilizan para fabricar cigarrillos, puros y tabaco de pipa y de mascar”³³.

“El tabaco, nombre vulgar de las especies del género *Nicotiana*, familia de las Solanáceas, y en especial de la *Nicotiana Tabacum*”³⁴.

Lo general del tabaco es que se produce por medio de plantas, cuyas hojas son tratadas a fin de comercializar el producto, convirtiendo las mismas en cigarrillos, habanos y productos para masticar.

También se puede producir tabaco de la enfermedad de algunos árboles, que consiste en descomponerse la parte interior del tronco, convirtiéndose en un polvo de color rojo parduzco o negro, o color marrón semejante al de las hojas de tabaco.

“El curado del tabaco es una operación lenta que debe vigilarse con cuidado para obtener hojas de color, marchitamiento y grado de sequedad bien determinados. Los métodos que se utilizan son: aire, humo y calor, cada uno de los cuales aporta a la hoja un aroma característico. El tabaco recién curado es amargo, y es destinado a fabricar cigarrillos casi siempre se seca, enfría y rehidrata antes de almacenarlo durante dos o tres años. De este modo la hoja se fermenta y se vuelve más suave y oscura”³⁵.

³³ Microsoft Corporation. **Diccionario Encarta** 2007.

³⁴ Salvat Editores. **La Enciclopedia**. Pág. 14620.

³⁵ Microsoft Corporation. **Diccionario Encarta** 2007.

Existen diferentes clases de tabaco, a los cuales también se le dan diferentes usos, entre ellos los siguientes:

- ✓ El *tabaco capero* es el apropiado para la elaboración de capas de cigarros de hojas escogidas de tabaco que sirven para la elaboración de puros. Del humo el que se fuma, de mascar, es el preparado de modo especial para mascararlo.
- ✓ El *tabaco de pipa*, es el cortado en forma de hebra para fumarlo en pipa. El tabaco de polvo es el tabaco para tomarlo por las raíces. El tabaco de regalía, es el de superior calidad.
- ✓ El *tabaco de vena*, es la picadura para los cigarrillos de papel que se elabora de las venas y tallo de la planta.
- ✓ El *habano* es el cultivo en las islas de Cuba. El tabaco maduro, es el cigarrillo de color oscuro y de mucha fortaleza.
- ✓ El *tabaco negro*, es el que, aderezado con miel, se elabora en forma de mecha retorcida y flexible para picarlo y fumarlo en papal o pipa.
- ✓ El *tabaco rapé*, es el de polvo, más grueso y más oscuro que el ordinario y elaborado con hoja cortada algún tiempo después de madurar.
- ✓ El *tabaco rubio*, es el que resulta de la mezcla, procede principalmente de Virginia (EE.UU.) y se presenta en forma de cigarrillos.

Las hojas del tabaco se fuman, se mascan o se aspiran en forma de rapé. La especie más cultivada alcanza entre uno y tres metros de altura y produce de 10 a 20 hojas anchas alternas que brotan de un tallo central. Contiene un alcaloide, la nicotina. Es tóxica y puede producir alteraciones en el aparato circulatorio y los pulmones del ser humano. En ocasiones, se ha utilizado como insecticida.

“El tabaco moderno deriva en gran parte de la especie *nicotiana tabacum*. Es oriunda de la América tropical y su cultivo es tan antiguo que no se conoce en estado silvestre. Menor importancia tienen las especies *nicotiana* rústica, llamada tabaco rústico, del Brasil, turco, etc., procede de Norteamérica, donde fue muy cultivado por los indios. En la actualidad se cultiva sobre todo en el sur de Europa y en el oriente. La *nicotiana lastissima* comprende los diversos tipos de tabaco de Maryland, que dan un producto excelente para fumar. La *nicotiana chinensis* (tabaco de China, turco, etc.) da buen producto para pipa”³⁶.

El tabaco ha adquirido gran popularidad, y su cultivo se ha extendido por todo el mundo. Su principal interés es el gran consumo que se hace de sus hojas para fumar. La parte de la planta que tiene valor son las hojas. Éstas, una vez curadas por un proceso de fermentación, adquieren un aroma suave, en el componente más característico del tabaco es el alcaloide nicotina, que se halla en las hojas en proporción muy variable, según las clases (desde menos del 1% hasta el 12%), el tabaco para fumar suele contener del uno al tres por ciento de este alcaloide. A él deben las cualidades narcóticas y calmantes de la planta. El tabaco se adapta a climas y suelos muy diversos. Su área de cultivo va desde las zonas tropicales hasta unos 60 grados de latitud norte y 40 grados de latitud al sur, generalmente se trata como una planta anual.

“Las principales enfermedades de esta planta son de origen fúngico y vírico. La raíz y el cuello son atacados por la podredumbre del cuello (*Pythium debarianum*), y las hojas, por el mildiu (*Peronospora nicotinae*, *peronospora tabacina* y *peronospora byoscymii*) y el virus Nicotiana, agente de la enfermedad comúnmente conocida como mosaico del tabaco. Entre las enfermedades de esta planta de origen fisiológico tiene gran interés la deficiencia de boro”³⁷.

³⁶ Editores Salvat. **Ob. Cit.** Pág. 14622.

³⁷ **Ibid.**

Una vez recogido, el tabaco se criba y se somete a un proceso de fermentación, después de lo cual se pone a sacar en determinadas consideraciones de temperatura y humedad, que le confieren el aroma característico de cada clase de tabaco. Después se confeccionan las pacas o balas de tabaco, con hojas de igual tamaño y de condiciones semejantes, y se envían a las fábricas.

En éstas, las hojas se secan en caliente y pasan a formar las diversas labores, que se clasifican en picadura, cigarrillos y cigarros puros. La picadura se hace en máquinas de picar, compuestas de unos rodillos que comprimen y empujan las hojas hacia una boquilla donde sufren la acción de una cuchilla graduable con movimiento de guillotina. A continuación se hace pasar el tabaco por unos tamices mecánicos y luego se tuesta en torre factores y se deseca; se expende en unas masas cuadrangulares comprimidas llamadas cajetillas.

Para fabricar cigarrillos se separa la hoja del tallo y se corta a máquina en pequeñas tiras. Después se caldea en hornos que eliminan toda su humedad y avivan su aroma. A continuación, el tabaco pasa a una máquina que confeccionan los cigarrillos.

Su composición está formada por el alcaloide nicotina, que se encuentra en las hojas en proporciones variables (desde menos del 1% hasta el 12%). El resto es el llamado alquitrán, una sustancia oscura y resinosa compuesta por varios agentes químicos, muchos de los cuales se generan como resultado de la combustión (cianuro de hidrógeno, monóxido de carbono, dióxido de carbono, óxido de nitrógeno, amoníaco, etc.)

El curado del tabaco es una operación lenta que debe vigilarse con cuidado para obtener hojas de color, marchitamiento y grado de sequedad bien determinados. Se utilizan tres métodos (aire, humo y calor), cada uno de los cuales aporta a la hoja un aroma característico. El tabaco recién curado es amargo, y el destinado a fabricar cigarrillos casi siempre se seca, enfría y rehidrata antes de almacenarlo durante dos o tres años. De este modo la hoja fermenta y se vuelve más suave y oscura.

Aunque se cultiva tabaco en unos 120 países de condiciones climatológicas diversas, que llegan por el norte hasta los 50 grados de latitud, las mejores labores comerciales se fabrican con el producto obtenido en ciertas regiones que dedican mucha atención y trabajo a su cultivo.

La ciudad de Santiago de Cuba, en el extremo suroriental de la isla caribeña, es un importante centro portuario que canaliza la exportación de productos agrícolas e industriales. Los cigarrillos puros que se manufacturan en Cuba, siguen un proceso de elaboración prácticamente artesanal. Esa es una de las claves que avalan la calidad de los mismos.

Las plántulas de las distintas cepas —como las destinadas a la producción de picadura *maryland* o *burley* para cigarrillos y de tripa, capilla y capa para cigarrillos puros— se trasplantan de las cajoneras frías en que se obtienen al campo; cada tipo exige un régimen especial de riego y aplicación de fertilizante. Para obtener las hojas grandes y delgadas con las que se elabora la capa de los puros se extienden sobre los campos grandes cubiertas de tela de saco (costal). Con el fin de favorecer el crecimiento de las hojas mayores, las plantas se desmochan antes de la floración.

Las hojas suelen recolectarse a mano, a medida que estas maduran. A continuación se tienden en barracones y se curan al aire, con fuego o con calor, de modo que la hoja adquiera al marchitarse el color y el aroma buscados. El curado con aire, que se aplica a muchos tabacos destinados a la producción de cigarrillos y cigarrillos puros, dura entre seis y ocho semanas. Para curar al fuego se enciende una hoguera en el suelo del barracón y se deja que las hojas se impregnen del humo formado.

El curado con calor se realiza aplicando con cuidado el calor conducido a través de unos humeros, de forma que las hojas se fermenten y sequen de forma correcta. Las hojas así curadas se clasifican, por lo general en función de la posición que ocupaban en la planta, el color, el tamaño y otras características; se empacan y se llevan a los almacenes donde se subastan.

4.2. Relación histórica

“Expertos en genética vegetal han determinado que el centro del origen del tabaco, el lugar donde se cultivó por primera vez, se sitúa en la zona andina entre Perú y Ecuador. Los primeros cultivos debieron tener lugar entre cinco mil y tres mil años antes de Cristo. Posteriormente el consumo se extendió hacia el norte”³⁸.

“Cuando se descubre América, el consumo estaba extendido por todo el continente. Fumar, inhalar y exhalar el humo del tabaco, era una de las muchas variedades de consumo en América del Sur. Además de fumarse, el tabaco se aspiraba por la nariz, se masticaba, se comía, se bebía, se untaba sobre el cuerpo, se usaba en gotas en los ojos y se usaba en enemas. Se usaba en ritos como soplarlo sobre el rostro de guerreros antes de la lucha, se esparcía en campos antes de sembrar, se ofrecía a los dioses y tanto hombres como mujeres lo utilizaba como narcótico”³⁹.

“Usada por los mayas para celebraciones rituales y religiosas, fue descubierta por los occidentales en 1942. El Tabaco es un apellido de origen chino, que significa "podrido". Otras versiones tomadas de cronistas españoles proponen que "tabaco" proviene de la castellanización del lugar donde la planta fue descubierta, ya sea Tobago, una isla antillana, o la localidad mexicana de Tabasco. Sin embargo, lo más verosímil es que proceda del árabe "*tabbaq*", nombre que se aplicaba en Europa desde al menos el siglo XV a diversas plantas medicinales”⁴⁰.

El tabaco es una planta originaria del continente americano. Según observó Cristóbal Colón, los indígenas del Caribe fumaban el tabaco valiéndose de una caña en forma de pipa llamada *tobago*, de donde deriva el nombre de la planta. Al parecer le atribuían propiedades medicinales y lo usaban en sus ceremonias. Francisco Hernández de Toledo llevó la semilla a España, cincuenta años después lo introdujo en Francia el diplomático Jean *Nicot*, al que la planta debe el nombre genérico (*Nicotiana*). En 1585 lo llevó a Inglaterra el navegante sir Francis Drake; el explorador inglés Walter Raleigh

³⁸ **Ibid.**

³⁹ Editores Salvat. **Ob. Cit.** Pág. 14624.

⁴⁰ Regás Molina, Carlos. **Usos y costumbres étnicas.** Pág. 136.

inició en la Corte Isabelina la costumbre de fumar el tabaco en pipa. El nuevo producto se difundió rápidamente por Europa y Rusia, y en el siglo XVII llegó a China, Japón y la costa occidental de África.

“La variedad maya conocida como *Cikar* (fumar), se extendió por todo el continente gracias al comercio. Rodrigo de Jerez y Luis de la Torre, compañeros de Cristóbal Colón, fueron los primeros occidentales en conocer su existencia. Rodrigo, a su vuelta a España, fue encarcelado por la inquisición acusado de brujería, ya que *sólo el diablo podía dar a un hombre el poder de sacar humo por la boca*”⁴¹.

Por orden de Felipe II, Hernández de Boncalo, cronista e historiador de las Indias, fue quien trajo las primeras semillas de tabaco que llegaron a Europa. Estas semillas fueron plantadas en tierras situadas alrededor de Toledo, en una zona llamada los cigarrales porque solían ser invadidas por plagas de cigarras. Allí se inició el cultivo de tabaco en Europa y, por este motivo, algunos historiadores sostienen que el nombre de cigarro proviene de esta circunstancia.

La primera obra escrita en la que se relata la forma nativa de aspirar el humo, provenientes de rollos de hojas encendidas es *Apologética historia de las Indias* de Bartolomé de las Casas (1527). Posteriormente Gonzálo de Oviedo y Velázquez, en la *Historia General de las Indias*, describe la planta y sus usos.

“España monopolizó el comercio del tabaco, para lo cual estableció en 1634 el estanco de este producto para Castilla y León, régimen que en 1707 se amplió a todos los territorios de la corona, acompañado de la prohibición de cultivar la planta en la península para facilitar el control aduanero. La extensión del estanco a Cuba, donde tenía lugar gran parte de la producción, provocó numerosas revueltas y, en 1735, España cedió la explotación a la Compañía de La Habana.

La América colonial anglófona se convirtió en el primer productor mundial de tabaco; el cultivo se inició en el asentamiento de Jamestown, donde ya en 1615 la planta crecía en jardines, campos y hasta en las calles; en poco tiempo se convirtió en el producto

⁴¹ **Ibid.**

agrícola básico y en el principal medio de cambio de la colonia. En 1776, el cultivo se extendió hacia Carolina del Norte y llegó por el oeste hasta Missouri. Hacia 1864, un agricultor de Ohio obtuvo por casualidad una cepa deficiente en clorofila que recibió el nombre de *burley blanco* y acabó por convertirse en el ingrediente principal de las mezclas de picadura americana, sobre todo a partir de la invención en 1881 de la máquina de elaborar cigarrillos⁴².

Su extensión por el continente europeo fue gracias al embajador francés en Portugal Jean Nicot de Villemain 1530 - 1600, en su honor Linneo introduce la denominación de nicotina en su clasificación de Botánica. Este lo introdujo en su forma aspirada (rapé) y la popularizó al, supuestamente, «curar» a Catalina de Médicis (esposa de Enrique II) de unas migrañas, por lo que se le denominó *hierba de la reina*, *Catalinaria Nuduca* y *hierba del embajador*.

Durante el siglo XX, numerosos estudios médicos fueron demostrando los perjuicios del tabaco, y negando su posible utilidad terapéutica. Por otro lado, su consumo pasó de ser mayoritariamente masculino a un mayor equilibrio entre sexos.

4.3. El tabaquismo

Tiene un alto poder adictivo debido principalmente a su componente activo, la nicotina, que actúa sobre el sistema nervioso central. El fumador sufre una manifiesta dependencia física y psicológica que genera un importante síndrome de abstinencia, denominada tabaquismo.

El tabaco es responsable de multitud de enfermedades respiratorias, cardiovasculares, distintos tipos de cáncer, y es muy perjudicial durante el embarazo.

Además, no sólo perjudica a los fumadores, sino también a los que respiran el mismo aire (fumadores pasivos), aunque no sean ellos mismos fumadores.

⁴² Revista del Colegio de Escribanos del Perú. **Historia del cigarrillo**. Pág. 24.

“Según la Organización Mundial de la Salud existen en el mundo más de 2,000 millones de fumadores hasta el año 2006, lo que representa aproximadamente un poco más de un tercio de la población mayor de 15 años. Por sexos el 49 % de los hombres y un 12 % de las mujeres en este rango de edad consumen una media de 14 cigarrillos/día, lo que supone un total de 5,827 billones de cigarrillos al año. El 74 % de todos los cigarrillos se consumen en países de bajo-medio nivel de ingresos (Banco Mundial). Tanto para hombres como para mujeres, el segmento de edad en la que fuma mayor proporción es el comprendido entre 30 y 49 años”⁴³.

La misma organización señala que entre los años 2007 y 2008 habrán más de dos mil quinientos millones de fumadores, constituyendo siempre un tercio de la población mayor de 15 años, con relación al índice del crecimiento de la población, el 51 por ciento de hombres y el 15 por ciento de mujeres.

Las mayores prevalencias mundiales se encuentran en Vietnam, Corea y República Dominicana en hombres (73, 68 y 66 %, respectivamente), mientras que Dinamarca y Noruega la presentan en la población femenina (37 y 36 % respectivamente). Por su elevado volumen poblacional, China, India y la Federación Rusa son las que agrupan la mayor parte de fumadores del mundo.

En la Unión Europea existe una reducción progresiva del consumo, se mantiene la mayor prevalencia en hombres que en mujeres, excepto en Suecia, donde el consumo es algo mayor en mujeres (22% hombres, 24% mujeres). La mayor proporción de fumadores se encuentra en los países mediterráneos.

La prevalencia en España a todas las edades (2003) es del 36 % de la población

Numerosos estudios médicos han vinculado el consumo de tabaco con el cáncer de pulmón, las afecciones vasculares del corazón, el enfisema y otras enfermedades; todo ello ha llevado a muchos países a financiar intensas campañas orientadas a restringir el uso y la venta de tabaco. En general, el consumo ha disminuido en occidente, aunque ha aumentado entre ciertos grupos sociales, como las mujeres de

⁴³ Organización Mundial de la Salud. **Inform 2008**. Pág. 38.

los países del sur de Europa. Un reglamento del GATT (Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio) autoriza a los países signatarios a considerar la salud humana más importante que la liberalización del comercio, pero el comercio internacional de tabaco sigue creciendo a buen ritmo. En los países en desarrollo, el consumo aumenta a razón del 2% anual.

4.4. Efectos económicos

Según un estudio de Barnum de 1994: "El consumo de tabaco causa unas pérdidas netas a nivel mundial de unos 200.000 millones de dólares, ocurriendo un tercio de ellas en el Tercer Mundo. Al importar la mayoría de los países más tabaco que el que exportan, hay pérdidas de divisas, y se pierden millones en impuestos por el contrabando. Las pérdidas humanas y las bajas laborales por su causa afectan también negativamente a la economía"⁴⁴.

“Según el Banco Mundial, entre el 6% y el 15% del gasto sanitario de los países ricos se dedica a enfermedades causadas por el tabaco.

En países pobres las consecuencias son más graves, ya que los pobres y los que carecen de formación son también los que más fuman. Así, en muchas familias pobres se dedica al tabaco dinero que podía haberse invertido en comida, salud o educación. Por ejemplo, si dos tercios del dinero gastado en tabaco en Bangladesh se dedicaran a alimentos, se podrían cubrir las necesidades de diez millones y medio de personas que pasan hambre.

En cuanto a gasto sanitario, en China (30% del consumo mundial) se dedicaban en los años 90 unos 6.500 millones de dólares anuales a tratar estas enfermedades; en Egipto, el año 2003 fueron unos 545 millones"⁴⁵.

El cultivo de tabaco también provoca importantes daños al medio ambiente.

⁴⁴ who.int/tobacco/communications/events/wntd/2007/.../es/index2.html

⁴⁵ Organización Mundial de la Salud. **Ob. Cit.** Pág. 289.

A pesar de sucesivos incrementos en los impuestos sobre el tabaco, los gastos que causa en España son muy superiores a los ingresos; esto contradice la creencia popular de que el estado gana dinero con el tabaco. Sólo con las seis principales enfermedades causadas por el tabaco ya se gasta el 75% de estos impuestos.

4.5. Composición físico-química del humo del tabaco

Actualmente la forma de consumo más habitual es la inhalación de los productos de combustión del tabaco. En el extremo del cigarrillo que se está quemando se alcanzan temperaturas de hasta 1,000° centígrados. Se han reconocido cerca de 5,000 elementos químicos en las distintas fases (gaseosa, sólida o de partículas) del humo del tabaco.

Se consideran ingredientes del tabaco (término aconsejado por la Organización Mundial de la Salud) a todos los componentes del producto, mientras que emisiones de los productos del tabaco a lo que realmente capta el fumador siendo la principal causa de mortalidad y enfermedades atribuidas al tabaco, y exposición a la parte de emisiones que realmente absorbe el fumador.

4.6. Legislación internacional

La Organización Mundial de la Salud (OMS) es el organismo internacional que abandera y estimula el cambio de actitudes de muchos gobiernos, a la vez que trata de crear un convenio marco que suscriban los gobiernos y se comprometan a desarrollar acciones más decididas en la prevención y control del tabaquismo. El Banco Mundial en un informe redactado y publicado en 1999, también se ha incorporado a las políticas internacionales de prevención..

Las medidas iniciales de la OMS, se basaron en:

- Elaboración de informes científicos por comités de expertos

- El desarrollo de los programas *Tabaco y Salud* (1988 - 1995; 1996 - 2000).
- La adopción de resoluciones, la última adoptada en 1996, insta a elaborar un *Convenio Marco para la Lucha Antitabáquica* (CMLA), y de uso como instrumento jurídico internacional.
- El *convenio marco para el control del tabaco* es un tratado antitabaco promovido por la Organización Mundial del Comercio (OMC) que entró en vigencia el 27 de febrero de 2005, tras años de oposición e intentos de negociación de la industria tabacalera.
- Países europeos han ratificado el tratado, entre ellos Alemania, Francia, el Reino Unido y España.
- También lo han ratificado Uruguay, Australia, Japón, India, Chile y Canadá.

En plazo de cinco años, estas naciones deberán prohibir la publicidad, la promoción y el patrocinio del consumo de tabaco. Adicción leve: Consumo de menos de 10 cigarrillos diarios; fuman después de 12 horas de levantarse.

El tabaco se considera como un producto agrícola no alimenticio, cuyo impuesto está destinado a cubrir a las municipalidad y al Estado, conforme un porcentaje fijo, además de de pagar el IVA que es destinado para obras para la población.

CAPÍTULO V

5. El tabaco y la doble tributación

5.1. Ley de Tabacos y sus Productos (Decreto Número 61-77)

El Artículo 22 de la Ley de Tabacos y sus Productos, Decreto número 61-77 del Congreso de la República de Guatemala, modificado por el Artículo 1 del Decreto 65-79, establece: “Los cigarrillos fabricados a máquina causan un impuesto equivalente a cien por ciento (100%) del precio de venta en fábrica de cada paquete de diez cajetillas de veinte cigarrillos por cada una, sin impuesto.

Para los cálculos impositivos, cada paquete se tomará como una unidad y las fracciones de centavo que resultaren del cómputo, se forzarán a la unidad de centavo inmediata superior.

Si excepcionalmente se empaquetase mayor o menos número de unidades, se harán los correspondientes cálculos proporcionales a la unidad impositiva.”

El Artículo 23 del mismo ordenamiento jurídico, regula: “Los fabricantes de cigarrillos elaborados a máquina emplearán facturas para la venta de sus productos en las que figuran impresos los precios de venta en fábrica sin impuesto de las diversas marcas. En renglones separados se hará constar la cantidad correspondiente al impuesto a que se refiere el Artículo anterior calculado sobre dicho precio de venta en fábrica sin impuesto. Cualquier descuento o comisión concedida a comerciantes, no afectará en ninguna forma el cálculo del impuesto aunque el fabricante haya recibido una cantidad menor que la que corresponderá según el precio de venta en fábrica sin impuesto. El impuesto del timbre calculará sobre lo efectivamente recibido en concepto de precio excluyendo el impuesto de cigarrillos que establece el Artículo 22 de esta Ley”.

Como se puede apreciar, el cigarrillo está gravado con un impuesto del 100 por ciento de su precio de venta en fábricas, es decir que desde su elaboración este producto ya

paga un impuesto, es decir, que el Estado cobra un impuesto cuando se elabora el producto, pero al facturar la venta se cobra el Impuesto al Valor Agregado, o sea, que además del tributo mencionado en el Artículo 22 de la Ley de Tabacos y sus Productos, además paga IVA, incurriendo de esta manera en una doble tributación.

Existe doble tributación desde el momento que al salir a la venta el producto del tabaco debe facturarse con el 12 por ciento del Impuesto al Valor Agregado, pero tal como lo establece el Artículo 22 del cuerpo legal ya citado, este producto ya ha pagado, antes de salir al mercado, el 100 por ciento del valor de la elaboración en fábrica. Estas normas se rigen por el Artículo 22 de la Ley de Tabacos y el Artículo 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Por su parte, el Artículo 24 de la Ley de Tabacos y sus Productos, establece: “Los fabricantes de cigarrillos elaborados a máquina son responsables del pago del impuesto a que se refiere el Artículo 22 de esta Ley, el que se causa por la transferencia de dominio del producto a cualquier título. Sin embargo, del monto total del impuesto causado, podrá deducirse:

- a)** El precio de venta en fábrica, sin el impuesto a que se refiere esta Ley, de los cigarrillos elaborados a máquina que fueren obsequiados como propaganda, muestras o a trabajadores del fabricante. Esta deducción no podrá exceder del medio del uno por ciento del monto total del impuesto de cada mes; y,
- b)** El precio de venta en fabrica, sin el impuesto a que se refiere esta Ley, de los cigarrillos que por deterioro, daños u otras causas requieran su retiro del mercado y su consiguiente destrucción, así como los exportadores de los mismos, podrán almacenarlos en su propias bodegas o depósitos; o bien arrendar bodegas para tales fines, siempre que previamente cuenten con la autorización de la SAT.

Los agentes, inspectores y personal debidamente autorizado por la SAT tendrán acceso a cualquier bodega o almacén donde se encuentre tabaco. Deberá darse aviso a la SAT sobre la ubicación de cualquier lugar en donde se almacena tabaco.

El tabaco que permanezca por más de 90 días en el almacén o depósito fiscal, deberá pagar, en las receptorías fiscales correspondientes, un almacenaje consistente en medio centavo de quetzal (Q. 0.05) por cada día o parte de día que permanezca sin ser extraído por cada 46 kilogramos.

La Ley de Tabacos y sus Productos, Decreto número 61-77 en el Artículo 11 establece: “Una vez presentado el aviso a que se refiere el Artículo 2o. de esta Ley, la receptoría fiscal correspondiente, en un termino no mayor de tres días, extenderá al cosechero o al comprador del tabaco, las guías necesarias para amparar entregas totales o parciales de tabaco para su transporte desde el campo hasta el lugar de la compra y procesamiento.

La receptoría fiscal entregará al cosechero el original y un duplicado de la guía correspondiente, el duplicado deberá ser sellado por el destinatario del tabaco y una vez cumplido este requisito deberá ser devuelto a la receptoría fiscal que la extendió.

Antes de extraerse tabaco de los lugares de procedimiento o de almacenamiento con destino a la exportación, se dará aviso a la Dirección General de Rentas Internas, la cual dentro de un término no mayor de tres días extenderá la guía respectiva.”

5.2. Clasificación de los productos de tabaco

Los productos del tabaco para efectos fiscales y estadísticas se clasifican en la siguiente forma:

- a) Cigarrillo:** Consiste en un cilindro formado por hebra (picadura) de tabaco, envuelta en papel especial para fumar, de cualquier color con o sin saborizantes,

de distintas dimensiones, largo y peso y que puede o no llevar adherido un filtro o boquilla de diversos materiales o tipos. Cuando los cigarrillos sean elaborados a mano, podrá hacerse con tabaco cemido y pueden envolverse en espata de maíz.

Los cigarrillos elaborados a maquina se pondrán a la venta del público en cajetillas conteniendo 20 unidades cada una, o bien en latas u otros envases que contuviese mayor o menor numero de unidades.

El Artículo 49 del Código de Salud establece: “Todo envase o cajetilla de cigarrillos destinada a la venta en el mercado nacional deberá ostentar en caracteres plenamente legibles la siguiente leyenda:

Advertencia: Ministerio de Salud Publica y Asistencia Social “El uso de este producto es dañino para la salud.”

Los cigarrillos elaborados a maquina deberán ser fabricados únicamente con papel especial para fumar. Solo los fabricantes de estos cigarrillos están autorizados para importar papel especial para la fabricación de los mismos y para el efecto la SAT les extenderá una constancia que servirá de resguardo a cada pedido.

- b) Cigarro – Puro.** O simplemente **Puro:** Consiste en un rollo cilíndrico de hojas de tabaco de no menos de 10 centímetros de largo, no menos de cuatro centímetros de circunferencia y con un peso no menos de cuatro gramos.

Por lo general contiene los siguientes elementos:

1º. Una tripa central o alma de hojas de tabaco enteras o desechas denominadas “tripa”;

2º. Un envoltorio intermedio de hojas de tabaco, denominada “capote”; y

3º. Un envoltorio de tabaco simple, enrollado sobre el capote denominado “capa”.

Para los efectos fiscales se divide este tipo de puntos en dos categorías: “finos” y “de partida”. El hecho de faltar uno de los elementos antes citados no varia el carácter del cigarro-puro o simplemente puro.

Se define “puro fino”, todo aquel que lleve en parte o en su totalidad tabaco tipo habano, y por consiguiente, “puros de partida” son todos aquellos que estén hechos de tabacos de inferior calidad que no sea el tipo habano.

- c) Mixtura o “Puritos”:** Estos productos están hechos de una tripa central cilíndrica de picaduras de tabaco, que a la vez está envuelta o formada con una capa de hoja natural de tabaco.

Su longitud mínima es de 10 centímetros y la máxima de 15. Su peso no puede exceder de cuatro gramos.

- d) Picaduras:** Son aquellos productos de tabaco prensados, cortados o pulverizados para ser fumados en pipa, mascados o empleados como rape.

La SAT resolverá cualquier duda que se presente respecto a la clasificación que corresponda a determinado producto, con audiencia previa al fabricante.

Consiguiente destrucción, la cual se hará en presencia de autoridades de la Dirección General de Rentas Internas, levantando el acta correspondiente. Esta deducción no podrá exceder de un cuarto del uno por ciento del monto total del impuesto de cada mes.

El Artículo 25 de la Ley de Tabacos y sus Productos, estipula: “El monto del impuesto deberá enterarse en las cajas fiscales con la presentación de la declaración jurada

correspondiente, a la SAT o a la administración de SAT departamental, según el caso, dentro de los diez días hábiles siguientes al vencimiento de cada mes.”

Para los efectos del control y fiscalización de este impuesto, la SAT deberá comprobar la exactitud de los datos reportados en las declaraciones juradas, mediante las verificaciones que estime procedentes, por lo que las administraciones de la SAT departamentales deberán enviar mensualmente las declaraciones juradas recibidas que corresponda.

En el Artículo 27 de la Ley de Tabacos y sus Productos, se establece: “Los importadores de cigarrillos elaborados a máquina pagarán el impuesto del cien por ciento (100%) a que se refiere el artículo 22 de esta Ley, en las aduanas de la República, al momento de liquidar la póliza respectiva. Para el cálculo y pago de este impuesto las Aduanas de la República tomarán como base los datos consignados en la declaración jurada autorizada por la Dirección General de Rentas Internas, conforme lo establece el artículo 30 de esta Ley”.

Al Artículo 30 del cuerpo legal ya citado, se le adicionó un segundo párrafo, mediante el Decreto número 53-95 del Congreso de la República de Guatemala, de fecha 25 de julio de 1995, el cual fue reformado por el Artículo 1 del Decreto número 65-2001 del Congreso de la República, quedando de la siguiente manera: “En todo caso, tanto para los cigarrillos fabricados a máquina, de producción nacional, como para los importadores, la base imponible no podrá ser menor que el cuarenta y seis por ciento (46%) del precio de venta sugerido al público por el fabricante, el importador, el distribuidor o el intermediario, según quien realice la venta al público. No se considera precio de venta sugerido al público, el precio facturado al distribuidor o intermediario por el fabricante o importador. Dicho impuesto deberá ser reportado a la Administración Tributaria, deduciendo el impuesto al valor agregado.”

Respecto a los cigarrillos elaborados a mano no causarán impuesto, según lo determina el Artículo 28 de la Ley ya citada.

Los fabricantes de cigarrillos elaborados a máquina que decidan introducir al mercado una nueva marca de cigarrillos o reducir el precio de venta de las marcas ya autorizadas, deberán obtener previamente de la Superintendencia de Administración Tributaria la autorización correspondiente.

A tales efectos presentarán en declaración jurada, las características de la marca de cigarrillos en cuestión, especificando su precio de venta en fábrica y cualquiera otra información que se considere pertinente.

En el Artículo 30 de la misma Ley se establece: “Los importadores de cigarrillos elaborados a máquina, previo a su importación presentarán una declaración jurada a la Dirección General de Rentas Internas para su autorización consignando las características de la marca, especificando el valor CIF, los derechos y demás recargos arancelarios e impuestos por la importación, siempre que no se trate de productos exonerados en virtud de tratados centroamericanos y otros convenios internacionales, los gastos de flete, seguro y otros gastos normas que efectivamente pague el importador , lo cual servirá de base para el pago del impuesto del cien por ciento (100%) que causan los cigarrillos elaborados a maquina conforme a esta Ley.

Las rebajas, descuentos, comisiones y cualquiera otra ventaja comercial que conceda el fabricante o el exportador no afectarán el precio declarado. Dicha declaración jurada una vez autorizada, deberá enviarse a la Aduana respectiva para que sirva de base para el cálculo del impuesto a que se refiere esta Ley”

Queda terminantemente prohibido a los industriales fabricantes de cigarrillos elaborados a máquina, vender y despachar en cualquier forma cigarrillos sueltos.

Los puros y las mixturas tributarán mediante especies fiscales en forma de tiras de papel que serán adheridas como anillo a cada unidad por el fabricante o importador de

manera que no sea posible su separación sin destruirlo. Se establecen las siguientes categorías:

- a) **Cigarros-puros** de partida elaborados con tabaco nacional o centroamericano de ínfima calidad, cuya longitud no exceda de 10 centímetros de circunferencia: un décimo de centavo de quetzal por unidad. La especie fiscal se denomina serie E.
- b) **Cigarros-puros** de partida elaborados con tabacos nacionales o centroamericanos de tercera clase, cuya longitud no excede de 11 centímetros y cinco y medio centímetros de circunferencia, forrados con capas ordinarias: un cuarto de centavo de quetzal por unidad. La especie fiscal de denomina serie J.
- c) **Cigarros-puros** elaborados con tabaco y copa fina de origen nacional o centroamericano, cuya longitud no exceda de 13 centímetros y de ocho gramos de peso; medio centavo quetzal por cada unidad. La especie fiscal se denomina Serie B.
- d) **Cigarros-puros** finos elaborados con tabaco nacional o centroamericano y capa extranjera cuya longitud no exceda de 13 centímetros y de ocho gramos de peso; un centavo de quetzal por unidad. La especie fiscal se denomina Serie A.
- e) **Cigarros-puros** manufacturas fuera de Centroamérica: cinco centavos de quetzal por unidad. La especie fiscal se denomina Serie C.
- f) **Mixturas o “Puritos”**: Unidades cuya longitud no exceda de 11 centímetros y cuatro centímetros de circunferencia, forrados con capa de hoja natural de tabaco nacional o centroamericano: Un octavo de centavo de quetzal por unidad. La especie fiscal se denomina Serie. F.
- g) Unidades cuya longitud no exceda de 11 centímetros y cuatro centímetros de circunferencia, forrados con capa de hoja natural de tabaco de fuera de

Centroamérica; un cuarto de centavo de quetzal. La especie fiscal se denomina tipo G.

Cuando los pesos y dimensiones de los puros y mixturas a que se refieren los tipos anteriores excedan a los indicados, se pagará una cantidad adicional proporcional al exceso fijándose las especies fiscales correspondientes.

Las picaduras de producción nacional o centroamericana pagarán un impuesto único equivalente a un Quetzal (Q.1.00) por cada kilo neto y será recaudado por medio de especies fiscales que se adhieran al paquete en que los expenda el fabricante.

Los paquetes serán convenientemente presentados en envoltorios de papel plástico o metal y deberán contener no menos de 50 gramos cada uno, salvo las picaduras para rape que pueden contener hasta 10 gramos.

Las picaduras que contienen tabaco no centroamericano pagarán cuatro quetzales (Q.4.00) por cada kilo neto y se entenderá por el importador en la aduana respectiva.

En el Artículo 34 de la Ley de Tabacos y sus Productos, regula: “Las especies fiscales a que se refiere esta Ley será suministradas por la SAT o por las Receptorías Fiscales, según el caso, en los lugares en que exista la fabricación de productos de tabaco, así como en las Aduanas por las cuales sean internados tales productos”.

La exportación de tabaco en bruto o de tabaco elaborado en cualquier forma, no causa impuesto de exportación, ni el impuesto a que se refiere esta Ley.

Los fabricantes deberán adherir o imprimir en las cajetillas y en los distintos envases de cigarrillos que exporten, la leyenda distintiva “Para exportación sin impuestos”, además podrá utilizar los precintos o leyendas distintas que exijan las leyes del país al cual se destinen los productos de tabaco.

Los exportadores deberán presentar a la Superintendencia de Administración Tributaria, dentro de los 15 días hábiles siguientes al vencimiento de cada mes, una declaración jurada que acredite la exportación correspondiente y que contenga la información que se establezca en el reglamento.

Las Aduanas de la República quedan obligadas a reportar trimestralmente a la Superintendencia de Administración Tributaria, las importaciones de tabaco en bruto y tabaco elaborado en cualquier forma, con la razón social a nombre de los importadores o exportadores.

5.3. La doble tributación

Como se indicó en el punto anterior, el Artículo 22 de la Ley de Tabacos y sus Productos, grava con el 100 por ciento el impuesto al tabaco fabricado a máquina, es decir que el producto ha pagado impuesto desde el momento de su elaboración, y además al venderlo a terceros cobra el Impuesto al Valor Agregado, es decir, que el cigarrillo paga el 12 por ciento del impuesto al valor agregado, siendo que de ésta forma, el tributo que se debe pagar por el tabaco es doble, al pagar dos veces impuesto, un impuesto regulado por su fabricación y un segundo impuesto que se establece por su venta.

Por su parte el Artículo 24, del cuerpo legal ya citado, en su primera parte, establece “los fabricantes de cigarrillos elaborados a máquina son responsables del pago del impuesto a que se refiere el Artículo 22 de esta Ley, el que se causa por la transferencia de dominio del producto a cualquier título...”.

En tal sentido, la Ley de Tabacos y sus Productos, establece un impuesto del 100 por ciento de lo cigarrillos fabricados a máquina; además se pagará medio centavo por cada día o parte del día sin ser extraídos del almacén o depósito fiscal, esta cantidad corresponde por cada 46 kilogramos, tal como lo establece el Artículo 10 de la Ley de Tabacos y sus Productos.

El impuesto que establece la Ley de Tabacos y sus Productos, también son responsables de pagar dicho impuesto los importadores de cigarrillos, el cálculo lo autoriza la SAT, y puede ser pagado en la Aduana de la República al momento de liquidar la póliza respectiva.

Por su parte el Artículo 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, establece: “Los contribuyentes afectos a las disposiciones de esta Ley pagarán el impuesto con una tarifa del doce por ciento (12%) sobre la base imponible. La tarifa del impuesto en todos los casos deberá estar incluida en el precio de venta de los bienes o el valor de los servicios”.

De lo anterior se desprende que el tabaco, aunque está gravado por diferentes causas, se encuentra gravado para el fabricante de estos productos hechos a máquina por el 100 por ciento; así mismo por otro lado está gravado con el Impuesto del Valor Agregado, que como ya se indicó es del 12 por ciento, por lo que la tributación total es del 112 por ciento, tomando en cuenta los dos impuestos obligatorios.

Por lo que al darse esta clara doble tributación sobre un mismo producto, es necesario considerar la anulación de uno de estos pagos, es decir o se está conforme la Ley de Tabacos y sus Productos o se está conforme a la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Las desventajas para el fabricante de cigarrillos afecto al pago de impuestos son los siguientes:

- La importación de cigarrillos, para lo que también deberá pagarse el 100 por ciento de impuestos.

- El fabricante debe pagar al fisco medio centavo por almacenaje de más de 90 días por cada 46 kilogramos.
- Los productos del tabaco prensados, cortados o pulverizados para ser fumados en pipa, mascados o empleados como rapé de producción nacional o centroamericana deben pagar un impuesto de un quetzal, por medio de especies fiscales, tal y como lo regula el Artículo 33 de la Ley de Tabacos y sus Productos.
- Los productos del tabaco prensados, cortados o pulverizados para ser fumados en pipa, mascados o empleados como rapé de producción no nacional ni centroamericana, deberá pagar un impuesto de cuatro quetzales por kilo neto.
- El papel especial para cigarrillos en bodegas, pagará un impuesto de sesenta y cuatro centavos por cada mil hojas, como lo establece el Artículo 16 de la Ley de Tabacos y sus Productos.

De lo anterior podemos concluir en las desventajas con que se enfrenta tanto el fabricante de cigarrillos como, el consumidor de los mismos, pudiendo señalar las siguientes:

- Se paga el noventa y siete de impuesto por su fabricación, según lo regulado en la Ley de Tabacos y sus Productos.
- Se paga el doce por ciento sobre ventas, conforme lo establece la Ley de Impuesto al Valor Agregado.
- El consumidor final debe soportar un cargo por impuestos del ciento nueve por ciento y en consecuencia el producto sube de precio conforme los impuestos pagados.

CONCLUSIONES

1. La Ley de Tabacos y sus Productos grava con 100 por ciento el cigarrillo fabricado a máquina, mientras que la Ley del IVA grava con 12 la venta del producto, por lo que el fabricante paga doble tributación.
2. El fabricante al pagar doble tributo encarece el precio del mismo y en consecuencia ese impuesto se traduce al consumidor final.
3. El total de impuesto pagado por la fabricación del producto del tabaco fabricado a máquina, es el 112 por ciento, pagando el 100 por ciento según la Ley de Tabacos y sus Productos y 12 por ciento del IVA.
4. Existen también, otros impuestos al cigarrillo, el de almacenaje de la materia prima y del papel para su fabricación, agrandando los costos del producto.
5. El pago del 100 por ciento del cigarrillo fabricado a máquina, el Impuesto del Valor Agregado, y los impuestos de almacenaje hacen que el producto suba de precio y el pago lo haga el consumidor final.

RECOMENDACIONES

1. El impuesto del 100 por ciento regulado en la Ley de Tabacos y sus Productos, debe ser el único gravamen al cigarrillo fabricado a máquina, por lo que debe exonerarse del pago del IVA, para que no haya doble tributación.
2. EL Estado es quien debe solicitar la exoneración del IVA al hacer el análisis de la doble tributación, quedando fijo el impuesto del 100 por ciento que regula la Ley de Tabacos y sus derivados
3. Se debe eliminar el impuesto del IVA porque el consumidor final es al que se le recargan los impuestos regulados en la Ley.
4. Es necesario exonerar de impuestos del IVA al tabaco como una propuesta del Estado, ante el Congreso de la República de Guatemala, para que no haya doble tributación.
5. Cuando el producto sube de precio por concepto de tributación, el consumidor final paga el impuesto que el fabricante tributa, ya que éstos se lo cargan al consumidor, por lo que se hace necesario un análisis de los impuestos al tabaco, para reformar la Ley y evitar la doble tributación.

BIBLIOGRAFÍA

AMOROS, Narciso. **Derecho tributario**. Madrid, España: Ed. Serie de Textos Docentes, 1963.

ARAUJO FALCAO, Amílcar. **El hecho generados de la obligación tributaria**. Buenos Aires, Argentina: Editorial Desalma, 1964.

AVILÉS SALAZAR, Luis Alfredo. **La capacidad de pago, principio constitucional del régimen tributario**. Guatemala: Ed. Vile, 1998.

BIELSA, Rafael. **Compendio de derecho público**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Jurídicas, 2001.

CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual**. Buenos, Aires, Argentina: Editorial Heliasta, S.R.L., 1989.

FLORES SARMIENTO, Santos Octavilo. **Inoperancia y alcances negativos del Impuestos al Valor Agregado**. Guatemala: Impresiones Vile, 1999.

Fundación Tomás Moro. **Diccionario jurídico espasa**. Madrid, España: Ed. Espasa Calpe, S.A., 1999.

GIULIANI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Desalma, 1982.

GÓMEZ MANTELLINI, Jorge. **Derecho y legislación fiscal**. México: Editores Unidos Mexicanos, 1987.

MICHELI, Gian Antonio. **Curso de derecho tributario**. Buenos Aires, Argentina. Ed. Desalma, 1999.

MONTERROSO VELÁSQUEZ DE MORALES, Gladis Elizabeth. **Derecho Financiero, finanzas públicas**. Guatemala: Comunicación Gráfica, 2004.

MONTERROSO VELÁSQUEZ DE MORALES, Gladis Elizabeth. **Fundamentos tributarios**. Guatemala, Comunicación Gráfica, 2005.

Organización Mundial de la Salud. **Informe 2008**. Ginebra, Suiza: (s.e.), 2008.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta, S.R.L., 1999.

PÉREZ ROYO, Fernando. **Derecho financiero y tributario**. Madrid. España: Ed. Civitas, 1998.

REGÁS MOLINA, Carlos. **Usos y costumbres étnicas**. Guatemala: Ediciones y Servicios, 1002.

QUERALT, Juan Martín. **Curso de derecho financiero y tributario**. Madrid, España: Ed. Tecnos, 1995.

Revista del Colegio de Escribanos del Perú. **Historia del cigarrillo**. Lima Perú: (s.e.), 1984.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de derecho financiero y tributario**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Las Pampas, 1984.