



Facultad de Ciencias jurídicas y Justicia
Licenciatura en Ciencias Jurídicas y de la justicia

**Diferencias tributarias entre los regímenes especiales de la
ley de simplificación, actualización e incorporación
tributaria**

(Tesis de Licenciatura)

Roni Alejandro Morales Gramajo

Guatemala, agosto 2020

**Diferencias tributarias entre los regímenes especiales de la
ley de simplificación, actualización e incorporación
tributaria**

(Tesis de Licenciatura)

Roni Alejandro Morales Gramajo

Guatemala, agosto 2020

Para los efectos legales y en cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 1°, literal h) del Reglamento de Colegiación del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, **Roni Alejandro Morales Gramajo** elaboró la presente tesis, titulada **Diferencias tributarias entre los regímenes especiales de la ley de simplificación, actualización e incorporación tributaria.**

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Rector M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus

Vicerrectora Académica Dra. Alba Aracely Rodríguez de González

Vicerrector Administrativo M. A. César Augusto Custodio Cobar

Secretario General EMBA. Adolfo Noguera Bosque

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA

Decano Dr. Enrique Fernando Sánchez Usera

Vice Decana M. Sc. Andrea Torres Hidalgo

Director de Carrera M. A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán

Coordinador de Sedes M. Sc. Mario Jo Chang

Coordinador de Postgrados y

Programa de Equivalencias Integrales M.A. José Luis Samayoa Palacios

Coordinadora de Procesos académicos Licda. Gladys Jeaneth Javier Del Cid



UNIVERSIDAD
PANAMERICANA

"Sabiduría ante todo; adquiere sabiduría"

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, treinta y uno de enero de dos mil veinte. -----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **DIFERENCIAS TRIBUTARIAS ENTRE LOS REGÍMENES ESPECIALES DE LA LEY DE SIMPLIFICACIÓN, ACTUALIZACIÓN E INCORPORACIÓN TRIBUTARIA**, presentado por **RONI ALEJANDRO MORALES GRAMAJO**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), reúne los requisitos de esta casa de Estudios, es procedente **APROBAR** dicho punto de tesis y para el efecto se nombra como tutor al **DR. EDDY GIOVANNI MIRANDA MEDINA**, para que realice la tutoría del punto de tesis aprobado.

DR. ENRIQUE FERNANDO SÁNCHEZ USERA
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

☎ 1779

🌐 upana.edu.gt

📍 Diagonal 34, 31-43 Zona 16

Guatemala, 11 de mayo de 2,020

Señores Miembros
Consejo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia
Universidad Panamericana
Presente

Estimados señores:

Tengo el agrado de dirigirme a ustedes, haciendo referencia a mi nombramiento como tutor del estudiante Roni Alejandro Morales Gramajo, ID 000003898. Al respecto se manifiesta que:

- a) Brindé acompañamiento al estudiante en referencia durante el proceso de elaboración de la tesis denominada: Diferencias tributarias entre los regímenes especiales de la ley de simplificación actualización e incorporación tributaria.
- b) Durante ese proceso le fueron sugeridas correcciones que realizó conforme los lineamientos proporcionados.
- c) Habiendo leído la versión final del documento, se establece que el mismo constituye un estudio serio en torno al tema investigado, cumpliendo con los requerimientos metodológicos establecidos por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia para esta modalidad académica.

En virtud de lo anterior, por este medio emito **DICTAMEN FAVORABLE** para que se continúe con los trámites de rigor.

Atentamente,


Dr. Eddy Giovanni Miranda Medina

LIC. EDDY GIOVANNI MIRANDA MEDINA
ABOGADO Y NOTARIO



UNIVERSIDAD
PANAMERICANA

"Sabiduría ante todo; adquiere sabiduría"

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, dieciocho de mayo de dos mil veinte. -----
En virtud de que el proyecto de tesis titulado **DIFERENCIAS TRIBUTARIAS ENTRE LOS REGÍMENES ESPECIALES DE LA LEY DE SIMPLIFICACIÓN, ACTUALIZACIÓN E INCORPORACIÓN TRIBUTARIA**, presentado por **RONI ALEJANDRO MORALES GRAMAJO**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), ha cumplido con los dictámenes correspondientes del tutor nombrado, se designa como revisor metodológico a la **LCDA. GLADYS JEANETH JAVIER DEL CID**, para que realice una revisión del trabajo presentado y emita su dictamen en forma pertinente.

DR. ENRIQUE FERNANDO SÁNCHEZ USERA
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

☎ 1779

🌐 upana.edu.gt

📍 Diagonal 34, 31-43 Zona 16



Lcda. Gladys Jeaneth Javier Del Cid
Abogada y Notaria
janyjavier@gmail.com

Guatemala, 29 de julio de 2020

Señores Miembros
Consejo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia
Universidad Panamericana
Presente

Estimados señores:

Tengo el agrado de dirigirme a ustedes, haciendo referencia a mi nombramiento como revisora tesis del estudiante **Roni Alejandro Morales Gramajo** ID **000003898**, titulada: **Diferencias tributarias entre los regímenes especiales de la ley de simplificación, actualización e incorporación tributaria**. Al respecto se manifiesta que:

La versión final de la investigación fue objeto de revisión de forma y de fondo, estableciendo que la misma constituye un estudio serio, que cumple con los requerimientos metodológicos establecidos por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia para esta modalidad académica.

En virtud de lo anterior, por este medio emito **DICTAMEN FAVORABLE**, para que se continúe con los trámites de rigor.

Atentamente,

Gladys
Javier
Del Cid

LICENCIADA
Gladys Jeaneth Javier Del Cid
ABOGADA Y NOTARIA



ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: RONI ALEJANDRO MORALES GRAMAJO
Título de la tesis: DIFERENCIAS TRIBUTARIAS ENTRE LOS REGÍMENES ESPECIALES DE LA LEY DE SIMPLIFICACIÓN, ACTUALIZACIÓN E INCORPORACIÓN TRIBUTARIA

El Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia,

Considerando:

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

Segundo: Que tengo a la vista los dictámenes del Tutor y Revisor, en donde consta que el (la) estudiante en mención ha completado satisfactoriamente los requisitos académicos y administrativos vigentes para el desarrollo de la Tesis de Licenciatura.

Tercero: Que tengo a la vista el documento, *declaración jurada del estudiante*, donde consta que el (la) estudiante autor de la presente tesis manifiesta, bajo juramento, que ha respetado los derechos de autor de las fuentes consultadas y ha reconocido los créditos correspondientes; así como la aceptación de su responsabilidad como autor del contenido de su Tesis de Licenciatura.

Por tanto,

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

Guatemala, 03 de agosto de 2020.

"Sapientia ante todo, adquiere sapientia"



Dr. Enrique Fernando Sánchez Usera
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

En la ciudad de Guatemala, el día treinta de Julio del año dos mil veinte, siendo las catorce horas en punto, yo, Glen Gálvez García Estrada, Notario me encuentro constituido en la sede central de la Universidad Panamericana, ubicada en la Diagonal treinta y cuatro, treinta y uno guión cuarenta y tres zona dieciséis, de esta ciudad, en donde soy requerido por Roni Alejandro Morales Gramajo, de cuarenta y tres años de edad, casado, guatemalteco, bachiller, de este domicilio, quien se identifica con Documento Personal de Identificación (DPI) con Código Único de Identificación (CUI) dos mil doscientos cincuenta y ocho, espacio ochenta y dos mil ciento ocho, espacio, cero trescientos dos (2258 82108 0302), extendido por el Registro Nacional de las Personas (RENAP) de la República de Guatemala. El objeto del requerimiento, es hacer constar su **DECLARACIÓN JURADA** de conformidad con las siguientes cláusulas: **PRIMERA:** Manifiesta **Roni Alejandro Morales Gramajo**, bajo solemne juramento de Ley y advertido de la pena relativa al delito de perjurio, ser de los datos de identificación personal consignados en la presente y que se encuentra en el libre ejercicio de sus derechos civiles. **SEGUNDA:** Continúa manifestando bajo juramento el requirente: i) ser autor del trabajo de tesis titulado: **"Diferencias tributarias entre los regímenes especiales de la ley de simplificación actualización e incorporación tributaria"**; ii) haber respetado los derechos de autor de las fuentes consultadas y reconocido los créditos correspondientes; iii) aceptar la responsabilidad como autor del contenido de la presente tesis de licenciatura. No habiendo nada más que hacer constar, finalizó el presente instrumento en el mismo lugar y fecha de inicio, treinta minutos después, la cual consta en una hoja de papel bond, impresa en ambos lados, que numero, sello y firmo, a la cual le adhiero los timbres para cubrir los impuestos correspondientes



que determinan las leyes respectivas: un timbre notarial del valor de diez quetzales con serie y número AR cero noventa veintidós ochenta y seis (AR 0902286) y un timbre fiscal del valor de cincuenta centavos de quetzal con número treinta y siete setenta y cinco dos setenta y nueve (3775279). Leo lo escrito al requirente, quien enterado de su contenido, objeto, validez y demás efectos legales, la acepta, ratifica y firma con el Notario que autoriza. **DOY FE DE TODO LO EXPUESTO.**

f-)



ANTE MÍ:

Lic. Glen Gálvez García Estrada
Abogado y Notario

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

Dedicatoria

A Dios:

Por darme la motivación, sabiduría y recursos suficiente para culminar mis estudios profesionales.

A mis Hijos:

Por darme todo el apoyo necesario y estar pendientes durante todo este tiempo de preparación profesional, por robarles momentos de la vida en donde no pude estar presente y por su amor incondicional Katy y Alejandro.

A mi esposa:

Vilda Maribel Arriaza por su paciencia, ayuda, amor y comprensión, siempre estuvo conmigo durante este viaje de preparación que inicié hace varios años y hoy estoy finalizando, muchas gracias.

A mis amigos:

Emiliano por darme el impulso inicial de la carrera, Mario Sapón por ser ejemplo de la preparación académica, mis amigos universitarios y ahora profesionales del derecho, Wendy, Rosario, Glen Gálvez, por lograr el impulso necesario en mi para alcanzar los conocimientos, por darme el espacio y confianza necesaria para avanzar en mis estudios y demás a quienes de alguna manera me motivaron a llegar a ser un profesional del derecho.

Índice

Resumen	i
Palabras clave	ii
Introducción	iii
Antecedentes del derecho tributario en Guatemala	1
Derecho tributario	5
Regímenes tributarios en Guatemala	23
Objeto de la ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria decreto 7-2019 del Congreso de la República de Guatemala	30
Comparativo de los regímenes tributarios	46
Conclusiones	59
Referencias	61

Resumen

En materia tributaria uno de los principios más importantes que debe resaltar es el principio de legalidad, este como claramente lo señala el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, compete con exclusividad al Congreso de la República la creación de impuestos ordinarios, extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, esto se debe hacer conforme a las necesidades del Estado, pero sobre todo se debe observar la equidad y justicia tributaria, ya que, hay que recordar que todos los habitantes de la república están obligados a contribuir con los gastos públicos del Estado, para que éste pueda cumplir con el fin primordial, que es el tan añorado bien común.

Al hablar de justicia y equidad tributaria, se refiere a que el aporte de cada ciudadano debe ir acorde a la capacidad económica de pago que tenga, por tal razón en materia tributaria constantemente se crean o modifican leyes, ya que, así como la sociedad y sus actividades cambian, así debe ir ajustándose el ordenamiento jurídico de un país, para que las normas vayan en la misma línea de la realidad nacional, por esa razón, hubo la necesidad de crear la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, decreto 7-2019, del Congreso de la República de Guatemala; ley que trajo con su creación discordia, inconformidad y criterios divididos, ya que, algunos sectores se vieron afectados, toda vez,

que antes de la creación de la referida ley, su actividad no se encontraba regulada, por lo tanto no estaban obligados de forma directa a contribuir según su actividad; tal es el caso de los grupos que se dedican a la ganadería y agropecuaria de los cuales se realizó un análisis comparativo entre las similitudes y diferencias que quedaron plasmadas en la nueva ley.

Palabras clave

Hecho generador. Sector ganadero. Régimen tributario. Similitudes. Diferencias.

Introducción

La problemática de este trabajo de investigación radica en las diferencias y similitudes que existen entre el régimen ganadero, agropecuario y azucarero, toda vez, que después de la creación de la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, decreto número 7-2019, del Congreso de la República de Guatemala hubo y aún existe resistencia con la aplicación de esta nueva ley. La importancia de este trabajo de investigación se da porque se aportará un análisis comparativo entre los regímenes de creación reciente, quienes han aducido que con la creación de esta ley se le ha violado el derecho a la igualdad, tratando de forma distinta a un régimen y otro.

Lo que se menciona en el párrafo anterior, se comprobará a través de los objetivos, iniciando con el objetivo general que será: analizar el contenido de la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria y sus nuevos regímenes tributarios y los específicos; posteriormente la investigación buscará comprobar los objetivos específicos siendo ellos: primero, determinar la importancia de los nuevos regímenes tributarios en el sector agropecuario y electrónico de pequeño contribuyente; y segundo, realizar un análisis comparativo con las similitudes y diferencias entre los regímenes tributarios agropecuario ganadero, el régimen en la industria azucarera y el régimen de pequeño contribuyente.

Es importante hacer ver que, para el logro de los objetivos señalados en el párrafo que antecede, se hará necesario abordar temas importantes como: los antecedentes del Derecho Tributario, esto para recordar que los tributos vienen desde los tiempos más antiguos, quizá bajo otras condiciones y modalidades; por otra parte, se deberá recordar aspectos sobre el Derecho Tributario en sí, sus principios, características, instituciones; pero sobre todo y lo más importante será el desarrollar parte del contenido de la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, ya que, de esta ley se obtendrán los datos necesarios para realizar el análisis comparativo de los regímenes antes expuestos.

El método idóneo a utilizar en el desarrollo de esta investigación será el método deductivo, pues como se pudo observar en los temas a desarrollar, se partirá de las generalidades del Derecho Tributario, para luego aterrizar en su forma más especial, que para el caso en concreto, serán los nuevos regímenes que ha creado la ley referida en el párrafo anterior, también se utilizará el método histórico, descriptivo y explicativo.

Antecedentes del derecho tributario en Guatemala

Antecedentes

De acuerdo a la doctrina jurídica tributaria se remonta a tiempos antiguos mucho antes de la conquista de las Américas. En ese entonces ya se conocía la necesidad de tributar para el sostenimiento de un reinado o bien de un imperio o lo que hoy en día es un Estado, la necesidad de las diferentes comunidades y las mejoras que son necesarias de acuerdo a la forma de vida de los humanos que han aprendido a vivir en conjunto o en sociedad, ha llevado a que todos puedan contribuir para las mejoras colectivas de diferentes grupos de personas a lo largo de los diferentes Estados.

Humberto Sol afirma:

En diversas épocas de la historia, el tributo ha representado aspectos muy importantes, ya sea en la contribución en especie que se otorgaba de manera forzosa y que los pueblos vencedores solían imponer a los vencidos de una guerra, o bien como ofrenda a los dioses; por lo que el tributo representaba una obligación con el líder que los gobernaba. (2012, p. 14)

A lo largo de la historia se ha convertido en una necesidad de los gobernantes de los pueblos en tener al apoyo de todos sus habitantes y como lo menciona el autor, son diversas épocas en las que han desarrollado diversas técnicas para crear cultura de sostenimiento a un Estado, como lo menciona Humberto S. La tributación de los habitantes

para su comunidad o pueblos fue en especie, muchas veces valiéndose de la fuerza por poder obtenerlos después de haber sido conquistados o derrotados por lo que no se tenía otra opción que realizar la contribución.

Humberto Sol afirma:

Para que el Estado pueda efectuar de manera satisfactoria sus actividades, se requiere un sustento económico que debe provenir de los ciudadanos, particulares o gobernados que, desde luego, son los que se benefician de obras públicas, educación, seguridad social, comunicación, etc., lo que hace necesario establecer normas jurídicas por parte del Estado que beneficien a la sociedad, sobre todo cuando existe un aumento de la población, y el Estado tiene que prever el gasto público. (2012, p. 13)

Se requiere un sostenimiento económico para que el Estado pueda ejecutar de manera satisfactoria todas sus obligaciones por lo que se está de acuerdo con la definición del autor se puede mencionar que los ciudadanos y en particular cuando generan directamente ganancias o beneficios universales tienen la obligatoriedad de aportar al sostenimiento del Estado a través de sus tributos mismos que son aprovechados por la población de forma general utilizando las obras, por ejemplo la red vial de carreteras que le permiten trasladar sus mercaderías o productos terminados y para el tema en particular transportar toda clase de animales para el consumo humano.

Las diferentes fuentes del derecho tributario hacen más precisa y más clara la necesidad de tributos, convirtiéndola de forma exigible y general para las personas individuales y jurídicas. La Constitución Política de la

República de Guatemala, establece las bases para la creación de los diferentes tributos, clasificados en: impuestos, arbitrios y contribuciones especiales por mejoras, normando así una función única para el Estado, lo cual garantiza que únicamente se tributarán al Estado y no a algún otro tipo de entidades particulares.

Este concepto se apega al presente estudio, ya que, la población en los años 90' era un poco más de nueve millones de habitantes, comparando treinta años más tarde la población ha crecido un 52% lo que claramente se puede apreciar que se está de acuerdo con el autor y también en la necesidad de crear nuevos regímenes basados en hechos generadores que pueden abrir las puertas para el incremento a la recaudación tributaria y así estar en la disponibilidad del Estado en poder cumplir con su fin supremo. CELADE (No. 45,46 1990, 1991) Recuperado de: <http://www3.eurosur.org/FLACSO/mujeres/guatemala/demo-1.htm>
“Guatemala, con una población de 17.263.000 personas, se encuentra en la posición 67 de la tabla de población, compuesta por 196 países y tiene una densidad de población de 159 habitantes por Km²”. Datosmacro.com (febrero 2020) Recuperado de: <https://datosmacro.expansion.com/paises/guatemala>

El tributo ha sido el motor principal de la prosperidad de las naciones a lo largo del mundo y hoy en día es una necesidad ya que sin los tributos el Estado no existiera, tampoco existiera todos los beneficios para los ciudadanos del país, sin el tributo no existiera el desarrollo en las ciudades o bien no se pudiera contar con servicios públicos como: salud, educación, seguridad, carreteras, puentes etc.

Por otro lado, en el artículo 239 constitucional se puede encontrar el principio de legalidad, principio que señala lo siguiente: “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria”, además del principio de legalidad, se puede observar que en este artículo se encuentran plasmados los principios de justicia y equidad tributaria. El primero significa que cada uno de los habitantes de la república tiene la obligación tributaria de contribuir al sostenimiento del Estado de acuerdo a sus posibilidades económicas y el segundo que es la equidad, este principio denomina a la igualdad proporcional.

Como se puede observar el Estado a través del Organismo Legislativo es el único que tiene la potestad de crear tributos de acuerdo a las diferentes necesidades estatales, en este caso, la agro ganadería a nivel nacional crea el hecho generador de impuesto y puede fortalecer el ingreso tributario al

Estado para la obtención tributaria acorde al incremento poblacional, y la Superintendencia de Administración Tributaria quien tiene a su cargo la recaudación, control y fiscalización de los tributos, es la institución descentralizada de gobierno que vela por su cumplimiento.

Derecho Tributario

Es un conjunto de normas principios e instituciones que regulan lo relacionado a los tributos, a la relación jurídico tributaria, a los sujetos tributarios, al hecho generador y sus principios, por lo que el Derecho Tributario regula todas las actividades que estén regidas a la rama tributaria financiera o administrativa para la recaudación tributaria dentro de un Estado.

En cuanto al Derecho Tributario Marcelo Alveño menciona “...que ese conjunto de normas de Derecho Positivo que conforman el Derecho tributario, tienen por objeto los tributos...” (2019, p. 115)

Derecho positivo es el conjunto de normas que están vigentes dentro de la legislación de un país y según la definición anterior se refiere a todas las leyes tributarias que abarcan todo lo relacionado a los tributos y recaudación tributaria, una de las características de la ley es que tiene

carácter de aplicación general, lo que incluye a las leyes en materia tributaria las cuales deben ser de aplicabilidad general.

Principios jurídicos tributarios

Los principios constitucionales tributarios son la base de conformidad con la Constitución Política de la República de Guatemala, rigen las reglas necesarias adecuadas a una población en general, en donde se abarcan diferentes criterios legislativos y diferentes doctrinas; de acuerdo a esta base, todos los guatemaltecos, o sectores contribuyentes, tienen exigibilidad tributaria de las diferentes instituciones administrativas tributarias de gobierno, sin violar sus derechos, tomando en cuenta que estos contribuyen siempre al desarrollo y sostenimiento del Estado.

Los principios constitucionales tributarios son el marco general en donde se establecen las reglas necesarias de acuerdo a la capacidad económica que generan las actividades que realizan los diferentes contribuyentes de acuerdo a los regímenes tributarios establecidos dentro de la República de acuerdo a las diferentes leyes tributarias pudiendo mencionar; la Ley del Impuesto al Valor Agregado IVA Decreto número 27-92 y la Ley del Impuesto Sobre la Renta ISR decreto 26-92, ambos decretos del Congreso de la República de Guatemala.

Principio de Legalidad

La Constitución Política de la República de Guatemala en su artículo 239 se considera como el artículo principal, sobre el derecho tributario. El principio de legalidad que da y otorga vida a la legislación tributaria de acuerdo con la creación de nuevas normas de carácter tributario sobre las cuales descansan las políticas, estrategias, administración de gobierno y otras formas de carácter tributario; con el propósito de afianzar al Estado de los recursos necesarios para poder cumplir las diferentes obligaciones frente a la población de todo el territorio nacional como, por ejemplo: salud, educación, seguridad, justicia y servicios públicos.

El principio de legalidad corresponde a la creación de la legislación tributaria a través de los diferentes procesos legislativos del Congreso de la República basados en las necesidades del Estado de obtener nuevos recursos, este principio establece la forma de cómo crear los mecanismos para la captación de nuevos tributos, basados en crear una obligación tanto para el sujeto pasivo como para las instituciones de gobierno que se refiere al sujeto activo, dando como resultado una norma para su debida aplicación.

Cuando se menciona el principio de legalidad tributaria también se refiere a los elementos de esa obligación. Que deben de estar basados a un hecho imponible el cual va a generar rentas de una actividad lucrativa y de

beneficio económico para quién la realiza tomando como base que toda renta generada por diferentes actividades lucrativas debe hacer su contribución al Estado de acuerdo a las leyes tributarias, por ejemplo la ley del IVA. la ley del ISR donde se establecen los diferentes regímenes tributarios, quedando así los sujetos pasivos en una obligación de pago determinado.

Las infracciones, sanciones y pago también son parte de los elementos de la obligación tributaria ya que sin ellos este principio no podría funcionar, también debe haber entidades estatales en materia tributaria para la administración y sanción de las diferentes infracciones tributarias, se puede mencionar que dentro de los elementos está la exoneración que otorga el organismo ejecutivo.

Principio de igualdad

Principio constitucional se basa en que todos los habitantes de la República de Guatemala tienen los mismos derechos, para lo cual se encuentra la siguiente definición, según el autor Donald R. en su tesis de licenciatura:

Este principio establece que tanto los nacionales como los extranjeros se benefician de las instituciones públicas, de los servicios públicos que el Estado presta y por consiguiente, en igualdad de circunstancias; también tienen la obligación de contribuir al gasto público, tomando en consideración que el imperio de la ley se extiende a todas las personas que se encuentran en el territorio de la república. (2009, p. 51)

También tienen las mismas obligaciones y que nadie podrá ser tratado diferente en cuanto a las obligaciones tributarias que realiza por lo que basados en este estudio científico puede ser uno de los principales para formar los diferentes criterios de acuerdo a la investigación sobre el nuevo régimen especial de contribuyente agropecuario basado en el artículo 4o. constitucional la libertad e igualdad, ya que en, Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos.

El epígrafe de este artículo constitucional mencionado en el párrafo anterior da la idea más clara que en un Estado y en especial el de Guatemala serán tratadas las personas de forma igual sin escaparse a la idea que están íntimamente relacionados el principio de capacidad de pago, mismo que se aborda en el siguiente subtítulo; por lo que, como se menciona al inicio de este tema, los principios constitucionales tributarios son la base de conformidad con la constitución Política de la República de Guatemala que rigen las reglas necesarias adecuadas para la correcta aplicabilidad de nuevas leyes que podrán ser de carácter general.

“La naturaleza jurídica del principio de igualdad es eminentemente pública porque es para la humanidad en general como derecho humano universal” (Ramos D. 2009, p. 66)

Por lo que el principio de igualdad tiene las bases para poder obtener una mejor comprensión y las disposiciones con las que los legisladores puede dar lugar al nacimiento de una nueva ley tributaria tomando todos sus aspectos para que sea iguales condiciones, iguales cargas tributarias, para que cada uno de los guatemaltecos puedan tener armonía entre sí y puedan construir un país con iguales oportunidades para todos.

Principio de capacidad de pago

Según la definición del autor Fernando H. & Ignacio A. Miguel A. lo definen de la siguiente forma. “...lo que se persigue en todo caso es la búsqueda de un tributo justo a través de su adaptación a la capacidad económica del sujeto que ha de pagarlo...” (Fernando H. Ignacio A. & Miguel A. 2,006. p. 59)

De acuerdo a la anterior definición se está de acuerdo con el autor ya que según el principio de igualdad todos deben ser tratados por iguales y deberán contribuir de acuerdo a su capacidad económica con los impuestos de acuerdo a las actividades o rentas que obtengan, principio que también se encuentra en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala el cual enuncia: el sistema tributario debe ser justo y equitativo; partiendo de esto se puede mencionar que este principio enmarca varios aspectos que se deben tomar en cuenta para aspectos de

creación de nuevas legislaciones, ya que, el sujeto pasivo contribuirá de acuerdo a su capacidad de pago, es decir, que debe contribuir al Estado en medida de los ingresos que obtenga de las actividades que realiza cuando obtiene todo tipo de rentas, va a depender de las actividades económicas que realice y también a la cantidad de las rentas que obtenga por esas actividades lucrativas realizadas con el propósito de obtener mejores beneficios.

El hecho generador o la actividad que realiza el sujeto pasivo va en armonía de acuerdo a la capacidad de rentas obtenidas por la actividad que realiza, esta es la base que se debe tomar para poder obtener la base imponible del hecho generador, esto quiere decir que el impuesto debe ser pagado al Estado de acuerdo a los ingresos obtenidos por la actividad lucrativa realizada.

Sujetos de la obligación tributaria

Los sujetos de la obligación tributaria se pueden definir con íntima relación según el autor Humberto Sol.

Los sujetos activos se identifican como la autoridad fiscal, tienen sus obligaciones y derechos tanto en el ámbito de la recaudación impositiva como en la aplicación de sus facultades para realizarlo. Los sujetos pasivos se identifican como las personas físicas o morales que tienen obligaciones fiscales, las cuales deben cumplir de acuerdo a su objeto o sus actividades. (2012, p. 111)

El autor menciona que uno sin el otro no puede subsistir por la importancia que se transmiten entre sí, por lo que para entender un concepto más apegado a derecho se definirá los sujetos, sujeto activo es el Estado a través de sus entes fiscalizadores como la Superintendencia de Administración Tributaria y el sujeto pasivo de la obligación tributaria es el contribuyente que de acuerdo a sus actividades económicas así serán sus obligaciones fiscales.

Sujeto activo

El sujeto activo es el encargado de recaudar el tributo a través de las diferentes instituciones públicas dedicadas a este fin, con potestad y exigibilidad que le confiere el poder público, dentro de un territorio o un Estado, con el propósito de administrar controlar y fiscalizar los tributos para hacer cumplir un fin supremo que es el bien común para todos los habitantes.

Según Sonia Calderón el sujeto activo es:

El sujeto activo en toda relación jurídica tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados por la propia ley. Sin embargo, en materia tributaria esta facultad no es discrecional, sino, por el contrario, se presta como una facultad-obligación de carácter irrenunciable, de lo que resulta que no sólo tiene el derecho o facultad de exigir el cumplimiento sino también la obligación de hacerlo. (USAC, 2006 p.27)

Sujeto pasivo

La siguiente definición da a conocer un concepto claro de lo que es el sujeto pasivo.

“...Debe entenderse que contribuyente, es la persona sobre quien recae la obligación de pago, se trata de la persona que recibe la presión del Estado de contribuir con parte de su patrimonio para hacer frente con los gastos públicos...” (Juan V. 1917, p.32)

La definición anterior es completamente aceptable porque cuando se refiere a sujeto pasivo se dice que es a quien le corresponde la carga tributaria, es decir es toda persona individual o jurídica que a través de las diferentes actividades que realiza da origen a diferentes tipos de tributos; o como está regulado legalmente, el hecho generador del tributo da origen a la contribución para el sostenimiento del Estado y como se regula en la Constitución Política de la República de Guatemala el principio de justicia y equidad tributaria. Derivado de ello, hay que recordar que la misma constitución manda a que todos los ciudadanos tienen el deber de contribuir con los gastos públicos, así se puede leer en la literal d del artículo 135 constitucional.

Deberes y derechos civiles. Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados entre las normas de las Constitución de la República, los siguientes: en su inciso d) Contribuir a los gastos públicos en la forma prescrita en la ley.

Con la referencia anterior se puede encontrar el fundamento que tienen todos los habitantes de Guatemala y la obligación a contribuir a los gastos públicos a través de los impuestos que deben pagar por las actividades que realizan sin importar la condición económica, ya que, existe un régimen tributario especial para cada uno de los contribuyentes, basados en el principio de generalidad, principio de justicia y equidad tributaria; enmarca a que todos los habitantes deben aportar al sostenimiento del Estado para contribuir a los gastos que conlleva en la forma prescrita por la ley en sus diferentes normas de tipo tributario y administrativas; pero cuando se habla de tributo la referencia más sencilla puede transcribirse a la forma en dinero de cómo las personas individuales o jurídicas pagan a las instituciones encargadas para ese fin.

En el artículo 9 del Código Tributario de Guatemala se puede encontrar una definición clara sobre tributo: “Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”

Definido el concepto de tributo se menciona la clasificación legal, toda vez que esta clasificación se encuentra regulada en el Código Tributario guatemalteco y que hace referencia a la actividad que realiza el

contribuyente, partiendo de esta breve explicación se puede denominar a los tributos en la forma siguiente:

Impuestos

Arbitrios

Contribuciones especiales

Contribuciones por mejoras

Los impuestos como los define el artículo 11 del Código Tributario “es el tributo que tiene como hecho generador una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente” partiendo de esta premisa se puede decir que el impuesto es de aplicabilidad general por lo que el contribuyente pagará el impuesto a través del impuesto al valor agregado, impuesto sobre la renta, impuesto único sobre inmuebles, mismos que no tienen una contraprestación directa para el contribuyente porque el Estado toma la mejor decisión para inversión.

Arbitrios

Son impuestos decretados para las municipalidades con el fin de poder prestar una contraprestación al mismo contribuyente , contraprestación se refiere a los servicios que prestan las municipalidades como por ejemplo, mantener el orden y limpieza municipal, la prestación de mantenimiento de una calle o bien la limpieza de un parque infantil, también el servicio

de vigilancia pública, estos son algunas de las contraprestaciones que se obtienen directamente de la administración municipal para beneficio directo de los mismos vecinos que están contribuyendo con el pago de sus arbitrios, el pago de los arbitrios puede ser, pago de parqueo municipal, pago de ingreso a un parque municipal.

Contribuciones especiales y contribuciones por mejoras

Las contribuciones por mejoras son ingresos que obtienen las municipalidades, su regulación está en el artículo 100 inciso f) del Código Municipal, decreto 12-2012 del Congreso de la República de Guatemala señala así: son “aportes compensatorios, derechos e impuestos por obras de desarrollo urbano y rural que realice la municipalidad” la municipalidad tiene la autonomía para fijar un porcentaje de cobro a los propietarios de los inmuebles que serán beneficiados directamente, como drenaje o una calle de mejor calidad para los vecinos.

Teniendo la clasificación de los tributos es preciso determinar bajo qué principios se fundamentan para crearlos y cuál es la institución estatal de gobierno que los decreta, estos deben tener fuerza de ley para garantizar el ejercicio del poder tributario del Estado de lo contrario no tendría la exigibilidad de ley para lograr la recaudación de los diferentes tributos.

Hecho generador

En cuanto al hecho generador se manifiesta lo siguiente:

El hecho generador o hecho imponible o acto generador como yo lo denomino no es nada más ni nada menos que la realización de la hipótesis o de las hipótesis contenidas en la norma jurídica-tributaria, que, al descender de lo abstracto a lo concreto, al mundo jurídico de la realidad, produce consecuencias jurídicas, ósea la obligación de pago de tributos o las exenciones según sea el caso (Alveño M.2019, p. 117)

Como lo menciona el autor, son los supuestos jurídicos preestablecidos en ley que al momento de generar esa actividad descrita y entra en la obligación el sujeto pasivo hace cumplir el pago de acuerdo a la actividad realizada de lo abstracto a lo concreto, se puede mencionar que en la ley se describen esas actividades de forma clara para que el contribuyente no entre en desconocimiento de pago, por ejemplo en la ley del Impuesto al Valor Agregado IVA en su artículo 3 establece en sus incisos del 1 al 10 cuáles son esas actividades que generan impuesto.

Siguiendo la línea, el Código Tributario, proporciona una definición del hecho generador en el artículo 31 “Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

Regímenes aplicados a la ganadería antes de la aplicación de ley

Para Manuel Osorio, en su diccionario de Ciencias Jurídicas y Ciencias Sociales, un régimen tributario es: “Sistema de gobierno. Manera de regirse, normas prácticas de una organización cualquiera, desde el Estado hasta una dependencia o establecimiento o particular.”

Según la definición anterior, quiere decir que régimen es un sistema por medio del cual las instituciones o en este caso el Estado se encargada de recaudar el tributo y se basan en las normas legales que rigen al país poder determinar a su población determinada exigibilidad que contribuyan al sostenimiento del Estado. Ahora bien, al referirse a la descomposición la palabra tributario se refiere a la tributación que deben realizar los sujetos pasivos del tributo para ser entendible para la lectura.

Entonces régimen tributario es un conjunto de normas tributarias por medio de las cuales se rige un país para poder establecer impuestos derivado de las actividades que realicen los contribuyentes y de acuerdo al hecho generador establecido en las leyes tributarias de un país.

Partiendo del concepto de régimen tributario se puede entender para qué son creados y por qué afectan a determinados sectores productores del país, en el caso del sector ganadero del país es compleja la definición ya que desde el punto de vista ganadero, se basa en transacciones simples de

canje, venta de animales vacunos, porcinos u otras especies e intercambio de productos derivados de ellos, inicialmente o en tiempos pasados la ganadería no era vista como industria, incluso un ganadero no era denominado comerciante, quien ahora es obligado a declarar impuestos por las operaciones comerciales que realiza.

El Código de Comercio de Guatemala en su artículo 2 clasifica a los comerciantes a quienes ejercen en nombre propio y con fines de lucro una actividad comercial, siendo ellos.

Comerciantes. Son comerciantes quienes ejercen en nombre propio y con fines de lucro, cualesquiera de las actividades que se refiere a lo siguiente:

La industria dirigida a la producción o transformación de bienes y a la prestación de servicios.

La intermediación en la circulación de bienes y a la prestación de servicios.

La banca, seguros y fianzas.

Las auxiliares de las anteriores.

Esto da certeza al ganadero que no es un comerciante y que la actividad a la que se dedica no se encontraba dentro de los regímenes tributarios del sistema, el ganadero viene realizando esta actividad por costumbre y el Estado enmarcaba al ganadero como un contribuyente, en la Ley del Impuesto al Valor Agregado hace mención al hecho generador de algunas actividades como: la venta o permuta de bienes muebles, la prestación de servicios en el territorio nacional, el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles .

El énfasis que realiza esta ley permite ver que el hecho generador se centra en los bienes muebles o prestación de servicios en el territorio nacional.

Según el Código de Comercio no existe una clasificación para productor ganadero a hacer sus declaraciones por las ventas o compras que realiza.

Por otro lado; en la actualidad y en vigencia de la ley de Simplificación Actualización e Incorporación Tributaria existe la forma de cómo se hace la declaración por traslado o transporte del ganado, siendo las áreas productoras del país: la zona central, zona oriental y norte del país en donde se genera un control municipal contribuyendo con la localidad para el manejo y traslado de los diferentes medios de carga, este control también es acreditado por medio del registro de matrícula del fierro del vendedor, el cual hace constar la procedencia del ganado bovino que transporta.

Existe un acuerdo sin número, de fechas 16 de octubre de 1957, en donde se determina la forma correcta de registro del traslado del ganado bovino, en donde debe llenar los requisitos obligatorios por la ley y es el alcalde del lugar quien acredita los formularios de transporte, siendo municipales; esto genera arbitrios propiamente para las municipalidades, y de esta razón se autoriza el traslado de camiones transportando el ganado bovino de un punto a otro, legalmente porque cumplen con los requisitos

establecidos por el Ministerio de Agricultura Ganadería y Alimentación portando las guías de conducción de semovientes para el tránsito de estos de un municipio o departamento a otro.

El ganadero al realizar todos los trámites de ley debe llenar los formularios municipales y contrato de venta de ganado, aun cuando han sido creados por ellos mismos debe ser llenado con todos los requisitos. No se exoneran de pagar los tributos al Estado porque deben pagar arbitrios municipales según lo regula la ley.

Acuerdo gubernativo de fecha 16 de octubre establece:

El impuesto de timbre se paga adhiriendo y cancelando en la forma de ley los timbres correspondientes, debiendo colocarse estos de modo que el pago quede comprobado tanto en el codo que guarda la alcaldía municipal como en la parte que se le entrega al comprador; si no hubiere timbres en la localidad pagará el impuesto en la receptoría fiscal respectiva, comprobando el pago mediante recibo del caso, el cual se agregará en la carta que recibe el interesado. El número y la fecha del recibo se anota en el codo que queda archivado en el despacho de la alcaldía MAGA (1957).

Administración de los tributos

Los tributos son la fuente principal del Derecho Tributario según lo establece la siguiente definición. “...El tributo es el instituto del derecho tributario, constituye un eficaz instrumento de la política fiscal y es la principal fuente de ingresos del Estado.” (José T. 2014 p. 9)

Como la principal fuente de ingresos del Estado lo establece el autor y en acuerdo con él, la administración de los tributos es dirigida, controlada, administrada y fiscalizada por medio de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT. Una dependencia estatal descentralizada y con jurisdicción en todo el territorio nacional; a través de la administración tributaria se hacen todas las gestiones para la recaudación de los tributos, entre ellas se crean políticas de gobierno para implementar nuevas razones tributarias y mejores formas de cómo hacer que el contribuyente lo realice de forma voluntaria de acuerdo a las actividades que realizan y también con el apoyo de otras entidades estatales.

La Administración Tributaria regida a través de normas legales como la Constitución Política de la República de Guatemala , el Código Tributario, la ley del Impuesto al Valor Agregado, la ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles o la Ley del Impuesto de Solidaridad, leyes arancelarias entre otras; son las que regulan la mayor cantidad de tributos, cada una con su hecho generador de acuerdo a la actividad que desempeña el contribuyente, con la finalidad de que estos tributos lleguen a las arcas del Estado, es allí donde nace el ciclo del Estado versado a través de servicios públicos sufragados mediante los tributos recaudados por la Administración Tributaria, pero si esos tributos no cumplen con el presupuesto de recaudación del Estado

se deja de cumplir con los servicios estatales y el aparato de administración de gobierno empieza a dar fallas.

Es por ello y de acuerdo a las políticas tributarias de gobierno nace la necesidad de poder generar nuevos impuestos, como el que se analizará posteriormente, con el propósito de poder recaudar los fondos necesarios para poder seguir otorgando y cumpliendo con el mandato constitucional y garantizando a los habitantes de la República el bien común. Estas acciones a veces no son entendidas o comprendidas por los sectores afectados, ya que, por costumbre nunca han tributado y tampoco se crean las bases para hacer entendible los beneficios que podrán obtener a razón de la implementación de los nuevos programas creados por la capacidad financiera que puede alcanzar un Estado.

Regímenes tributarios en Guatemala

En Guatemala existe una clasificación de los diferentes regímenes tributarios, la primera que está basada sobre las rentas que se perciben, según lo menciona el artículo 1 de la Ley al Impuesto Sobre la Renta Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala es decir sobre cualquier tipo de ingreso que haya sido generado por capitales, bienes, servicios y derechos de cualquier naturaleza invertidos o utilizados en el país por guatemaltecos o extranjeros. Estos son contribuyentes, los cuales

deben apegarse de acuerdo a los regímenes de rentas obtenidas dentro del territorio nacional. También existen rentas exentas que se pueden encontrar en el artículo 6 de la mencionada ley, las cuales permiten de forma legal evitar esta contribución directa al Estado, los regímenes que se mencionan a continuación es una clasificación del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto al Valor Agregado.

Régimen de actividades lucrativas

Régimen opcional simplificado sobre ingresos de las actividades lucrativas

Régimen de las exenciones específicas

Régimen optativo de devolución de crédito fiscal.

Régimen especial de devolución de crédito fiscal a los exportadores.

Régimen de pequeño contribuyente

Regímenes Tributarios incorporados mediante la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria decreto número 7-2019 del Congreso de la República de Guatemala.

Para poder tener una mejor comprensión sobre los diferentes contribuyentes de este capítulo se desarrollan los conceptos de sector agropecuario y ganadero con el fin de poder brindar una mejor comprensión en cuanto al desarrollo de los diferentes regímenes

incorporados en la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria.

Definición de sector agropecuario y ganadero

El sector agropecuario y ganadero se refiere directamente a las actividades de trabajo de campo como cultivo de la tierra, por ejemplo: el cardamomo, café, hule, cereales, tubérculos, raíces, hortalizas, legumbres, plantas ornamentales, crianza de animales como: ganado vacuno, equino, porcino y caprino, por lo que se puede definir que es una actividad muy importante para el desarrollo del país para el consumo interno y para su exportación, de esta manera también se puede encontrar una definición en el siguiente párrafo.

“Se designa con el término de agropecuaria a aquella actividad humana que se encuentra orientada tanto al *cultivo* del campo como a la crianza de animales, es decir, que está en estrecha relación con la agricultura y la ganadería”. Recuperado de: Definición ABC (Florecita U. mayo 2010) <https://www.definicionabc.com/general/agropecuaria.php>.

Como bien se define sector agropecuario y ganadero es una actividad humana que se relaciona directamente al trabajo que realizan los diferentes sujetos pasivos del Estado por medio de trabajo de campo o trabajo de la tierra, su principal objeto es cultivar diferentes tipos de

vegetales y cuando se habla de ganadero no se refiere exclusivamente al ganado vacuno como se conoce regularmente a las vacas sino también al ganado como caballos, marranos y cabras con el propósito de comercializarlos y obtener ganancias sobre un capital invertido durante el ejercicio de un determinado tiempo.

Antecedentes de la tributación del sector agropecuario y ganadero

Tradicionalmente Guatemala ha sido un país agropecuario y desde tiempos antiguos es un medio de cómo la población ha vivido con las diferentes crianzas de animales de patio o de corral, también con los diversos cultivos de tipo tradicional como hortalizas, legumbres, cereales y hasta incluso flores, todo para consumo propio o en algunas ocasiones para realizar intercambio de productos en los diferentes mercados de cada uno de los pueblos o localidades, dando así como resultado un creciente negocio que conforme han avanzado en los años se ha convertido algunas veces en lo que hoy se le conoce como la economía informal.

La economía informal no sustenta un ingreso tributario para el Estado, claramente está generando ganancias para la persona que debe cumplir con sus obligaciones cívicas constitucionales y no las realiza debido a la falta de obligación tributaria relacionada a la actividad que está realizando, en un artículo del periódico Prensa Libre, en diciembre de

2019 se pudo leer en una de sus publicaciones, que una de las actividades más importantes del comercio informal son: “...La primera es la actividad es alojamiento y servicios de comida, seguido de comercio y reparación de vehículos; transporte y almacenamiento y agricultura...” Recuperado de: Prensa libre (Urías G. Diciembre 2019) <https://www.prensalibre.com/economia/cuanto-represento-la-economia-informal-en-guatemala-en-2019/>

Las actividades agrícolas están clasificadas en este artículo como la segunda fuente de la economía informal y donde claramente demarca que es una de las actividades que se realiza en gran parte del país y que no contribuye formalmente con el empuje económico con el aparato de gobierno generando una obligación implícita que no se cumple por cada uno de los sujetos o personas que deberían realizarlo.

Régimen especial de contribuyente agropecuario

Este nuevo régimen es regulado en el artículo 3 de la ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria decreto 7-2019 del Congreso de la República de Guatemala, incorporando un nuevo régimen a la ley del Impuesto al Valor Agregado decreto 27-92 del Congreso de la República, en donde nace a la vida el régimen tributario agropecuario y ganadero.

Para poder dar a conocer los detalles de este nuevo régimen tributario se analizan los diferentes considerandos de la referida ley, ya que, en ellos se encuentra la esencia y el marco de ley por medio de la cual se fundamenta el legislador para poder crear su contenido, delimitando los principios que lo inspiran por ser un sector social será dirigida la nueva creación legislativa, por esta razón no se puede dejar por un lado al momento del análisis de cualquier ley que se tenga a la vista.

En el primer considerando del decreto número 7-2019 del Congreso de la República de Guatemala, se basa en el artículo número 118 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en él se fundamenta el principio de justicia social mismo que ordena al Estado a ser justos y equitativos con el sostenimiento del aparato de gobierno en cuanto a la administración de los servicios que presta a su población y también los medios de cómo podrá el Estado obtener esos medios o recursos financieros de todos sus gobernados, en otras palabras, todos los miembros de un Estado tienen el beneficio de poder disfrutar de la infraestructura pública, los servicios que presta el Estado y por otro lado la contribución tributaria que realiza de forma equitativa dependiendo de la actividad que realice.

Para el segundo considerando que está inmerso el artículo 135 inciso d) de la Constitución Política de la República de Guatemala el cual demarca el principio de justicia y equidad tributaria por ser uno de los deberes y derechos cívicos que tienen las personas del Estado a contribuir con los gastos públicos en la forma prescrita por la ley para garantizar el desarrollo integral y el bien común, la referencia directa prescrita por la ley se refiere que todo integrante del estado está obligado a rendir sus tributos de acuerdo a las actividades que realiza como: actividades lucrativas, rentas obtenidas del trabajo, actividades profesionales entre otras.

Por tal razón, el considerando se apega a derecho haciendo valer los derechos cívicos de todos los guatemaltecos instando a que todos deben de contribuir para el sostenimiento del Estado por medio de sus tributos que a su vez es dinero líquido y exigible que entra a las arcas del gobierno quien administra todo el aparato gubernamental con el único fin que es desarrollar a las personas y propiciar el bien común mediante los servicios públicos que se prestan como salud, educación, seguridad, cultura, deporte y asistencia social, propiciando mejores ambientes de inversión extranjera para garantizar el trabajo a la población dando así una mejor calidad de vida para todos los guatemaltecos.

Objetivo de la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria Decreto 7-2019 del Congreso de la República de Guatemala

El objeto de la ley va a enmarcar el sector a donde va dirigida, en este caso al sector agropecuario y en especial al sector ganadero, criadores de ganado vacuno, equino, porcino y caprino, la obligación prometida u obligación para el sujeto pasivo es la incorporación tributaria a todo agro ganadero al sistema tributario del país para que cumpla con la regla general de contribución al Estado como parte de los deberes cívicos constitucionales derivado de las actividades lucrativas que realiza y obtiene ganancias, aportando así con el sostenimiento económico del país. Regulado en el capítulo I, artículo 1, el objeto de la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, señala:

La presente ley tiene por objeto promover la incorporación al sistema tributario de todas aquellas personas individuales, jurídicas entes y patrimonios que por naturaleza de las actividades que realizan estén obligados a registrarse ante la Administración Tributaria y por ende entender las disposiciones de la legislación tributaria, otorgando para el efecto, condiciones de simplificación y facilitación.

Por lo que promueve la incorporación al sistema tributario a todas aquellas personas individuales y jurídicas, debido a las acciones comerciales que están realizando y como se menciona en el título de antecedentes de la tributación del sector agropecuario y ganadero, son actividades que a lo

largo de generaciones se han realizado sin realizar alguna clase de tributo al Estado, ya que, únicamente lo han realizado para satisfacer las necesidades básicas de sus familias o bien para el intercambio de los productos derivados.

Los mecanismos que se utilizarán para hacer más sencillo el proceso de incorporación tributaria y de acuerdo a la misma ley que promueve al agro ganadero, hacen que el proceso de adaptación esté aplicado a sus costumbres y a las necesidades colectivas para que pueda incorporarse de una forma sencilla, pudiendo incluso regularizar sus adeudos mediante procesos para quienes en algún momento cometieron algún tipo de error en su contribución tributaria, pudiendo acceder a: convenios de pago y plazos extraordinarios diferenciados a los que señala el Código Tributario decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

El mismo artículo en el tercer párrafo menciona: “las disposiciones del presente decreto aplican a los procesos de verificación, al cumplimiento de obligaciones tributarias que se tramitan ante las diferentes dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria, así como las salas del tribunal de lo contencioso administrativo” es decir que aunque se encuentre en algún proceso de lo contencioso administrativo, el sujeto pasivo puede adherirse a esta nueva ley otorgándole los beneficios y poder realizar alguna de las opciones que se presentan,

obstaculizando el mecanismo de la administración tributaria para dar la opción al agro ganadero de solventar la situación en que se encuentre y sin que se imponga alguna sanción tributaria regulada en el Código Tributario.

El artículo 3 de esta ley es el que enmarca los diferentes temas, lo cuales se desarrollarán con el propósito de dar una mejor explicación y análisis del nuevo régimen, al cual se ha denominado régimen ganadero, por estar dirigido a los criadores y comercializadores de ganado vacuno, equino, porcino y caprino, ley que claramente se hace mención de que no serán tomados en cuenta a este régimen a todo el que está desarrollando actividades agropecuarias diferentes a las ya mencionadas y que todo sujeto pasivo que no exceda en su venta bruta anual de tres millones de quetzales (Q3,000,000.00) comprendidos dentro del período ordinario del 1 de enero al 31 de diciembre del mismo año, podrá acceder al nuevo régimen.

A continuación, se desarrollan dos tablas que ilustran el tipo impositivo para este nuevo régimen el cual deben de realizar todos los contribuyentes que accedan al cambio de régimen si ya realizaban el pago de tributos y se encontraban inscritos en la administración tributaria.

Criadores de ganado:

Tabla número 1

Venta Bruta mensual	Q125,000.00	
Tipo impositivo s/ venta bruta mensual 5%		Q6,250.00

Fuente: Elaboración propia con datos ficticios.

Como se aprecia en la tabla anterior, el impuesto se calcula directamente sobre la venta bruta que es el equivalente a lo facturado del total de cabezas de ganado vendidas, como lo estipula la ley este régimen no tiene derecho de deducción de crédito fiscal, pero con el beneficio de no realizar algún otro tipo de pago al fisco porque este régimen no contempla el pago del ISR, mensual, trimestral o anual para el contribuyente.

Compradores, vendedores y engordadores de ganado

Tabla número 2

	Compras	Ventas	Utilidad
Compras	Q60,000.00		
Gastos de operación comercial	Q20,000.00		
Ventas		Q125,000.00	Q45,000.00
Tipo impositivo 5% s/ utilidad			Q2,250.00

Fuente: Elaboración propia con datos ficticios

En la tabla 2 se hace el ejemplo de cómo se debería realizar la tributación según el tipo impositivo del régimen especial de contribuyente agropecuario para compradores, vendedores y engordadores de ganado con el tipo impositivo del 5% sobre la utilidad obtenida de la comercialización y engorde de ganado, obteniendo así la exoneración del pago de ISR anual, trimestral y mensual y cualquier otro tributo acreditable al mismo como parte del paquete de beneficios que trae consigo el régimen especial de contribuyente agropecuario.

Pero cuál es la importancia que tiene este nuevo régimen; para esta interrogante se analiza el objeto de la ley y tocado los antecedentes tributarios del sector ganadero, es acá en donde se puede ver la perspectiva del Estado y su importancia, porque en ella en ella descansa una gran expectativa de incremento de la recaudación fiscal o tributaria de un sector que por tradición no lo realizaba por no existir los medios coercitivos en ley y por su incumplimiento se dejaba de percibir, pudiendo el Estado, recibir un aporte significativo.

Este régimen tributario es muy importante para el Estado de Guatemala, ya que, según el anteproyecto de ley, iniciativa registro 5246 conocida por la comisión de finanzas públicas del Congreso de la República de Guatemala están destinados sus aportes tributarios para el cumplimiento de los acuerdos de paz, por estar dentro de la planeación como una meta

de carga tributaria del 13.2% la cual debió alcanzarse en una sola reforma durante el año 2,000 y 2,004 y para hacer que el Estado mejore sus niveles de recaudación durante los años de gobierno anteriores a su promulgación y sanción existieron gobernantes con alto grado de corrupción lo que debilitó el cumplimiento de recaudación tributaria, decayendo la inversión interna a través del presupuesto general de ingresos y egresos del Estado de Guatemala.

Otra importancia de estos nuevos regímenes tributarios es que tiene suficiente peso para el fortaleciendo del sistema tributario y mejorará notablemente la recaudación en unos doscientos cincuenta millones de quetzales (Q250 millones de quetzales) por año para los años venideros después de su aprobación. Recuperado de: Economía Natalia Gandara (2019 26 de septiembre) recuperado de: Prensa libre (Natalia G. Septiembre 2019) <https://www.prensalibre.com/economia/camagro-ley-sobre-simplificacion-actualizacion-e-incorporacion-tributaria-aumentaria-la-recaudacion-en-q250-millones/>

“consolida el proceso de recuperación institucional de la Superintendencia de Administración Tributaria y por ende la moral tributaria a los contribuyentes” iniciativa número 5246 página 28 comisión de finanzas públicas y moneda, Congreso de la República de Guatemala.

Dentro de los principios constitucionales basados para la creación de este nuevo régimen tributario se puede mencionar el principio de legalidad porque se está basando en la necesidad del Estado para obtener nuevas fuentes que propicien el abastecimiento económico y sostenimiento a través de los tributos otorgados por los que generan ganancias de actividades ancestrales que no aportan al país sus tributos, la importancia de la creación de esta nueva ley trae el beneficio de poder contar con nuevos ingresos, además se crea de forma impositiva pero bastante sutil para que el sector ganadero porque complementa el ingreso de acuerdo a la actividad económica que están realizando y como lo menciona la ley del ISR, toda renta obtenida dentro del territorio nacional o por extranjero que resida le debe al Estado la obligación de su tributación, aunque en esta ley no es aplicable este tipo de impuesto viene a forma de ejemplo lo anteriormente mencionado.

En referencia al principio de igualdad tributaria se puede encontrar algunas diferencias que no provienen de la igualdad o generalidad tributaria debido a que según la necesidad del Estado y de acuerdo a las costumbres del sector ganadero es una forma de vida arraigada en los pueblos, mismos que gozan de todos los beneficios de infraestructura, tramos carreteros, acceso a la educación, salud, sistema de justicia sucesivamente, encontrándose en igualdad ante el uso y goce de todos los beneficios estatales, también ve el Estado que es un sector de mucha

importancia para poder retornar parte de sus rentas por las actividades comerciales agropecuarias que se han incrementado y que realizan como parte de la economía informal debido al volumen de venta que realiza.

A pesar de que ya se conoce el principio de igualdad fundamentado en el artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en este nuevo régimen tributario nace a la vida con varios sesgos de corte preferencial para el sector ganadero, otorgando beneficios que no existen para otros regímenes tributarios tal es el ejemplo de la exoneración del pago anual, trimestral y mensual al ISR, el contribuyente tiene un mes para realizar sus pagos mensuales ante la SAT, el contribuyente puede pagar sus impuestos sin documentos que amparen las operaciones comerciales que han realizado, el tipo impositivo se clasifica en dos rubros uno para los criadores de ganado que es el 5% sobre sus ventas brutas y el otro que es el cálculo para los compradores y comercializadores del 5% sobre sus utilidades, es decir que todos estos beneficios hacen la diferencia sobre otros régimen tributarios.

La capacidad de pago uno de los principios tributarios analizados y unido al principio de igualdad tributaria hacen una perfecta unión de lo que no se ha tomado en cuenta para la promulgación de esta ley y tomando en cuenta todos los beneficios se puede sumar que la capacidad de pago está siendo comparada con un régimen cuyo límites económicos y cuyo

margen de ganancia no pueden ser comparados debido a que el régimen de pequeño contribuyente tiene un margen anual de Q150,000.00 mientras que el régimen agropecuario tiene un límite de Q3,000,000.00 razón por la cual existe una gran diferencia y trae con su nacimiento una ley que tiene grandes beneficios para este sector agro ganadero.

Dentro de las obligaciones que debe llevar el sujeto pasivo agropecuario deben ser: llevar un libro autorizado y habilitado por la administración tributaria de compras y ventas, un libro de bancos y otro de inventarios, pudiéndose llevar de forma electrónica si así le fuera más conveniente, lo que simplifica el control contable para este régimen debido a la simplicidad con el propósito de que el nuevo contribuyente no tenga inconvenientes con sus respectivos controles contables y de esta forma poder estar vigente en el pago de sus contribuciones al Estado.

Lo anterior se fundamenta en el artículo 5 del decreto 7-2019 del Congreso de la República de Guatemala, mismo artículo que hace de obligatoriedad la emisión de facturas por ventas de contribuyente agropecuario, en el caso de incumplimiento en no emitir o no entregar facturas por ventas, podrá ser acreedor de una sanción o multa según lo estipula el decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario en su artículo 85 inciso 2, por no emitir o entregar facturas, tomando en cuenta que la emisión o pago de estas facturas de

contribuyente agropecuario no genera derecho a crédito fiscal y además debe cumplir con todos los pasos de autorización para la impresión de facturas con las características que se desarrollan en el reglamento de la ley.

Régimen electrónico de pequeño contribuyente y agropecuario

Nuevo régimen incorporado mediante el decreto 7-2019 del Congreso de la República de Guatemala en su artículo 8 que trae a la vida tributaria la simplificación para los contribuyentes y para los nuevos contribuyentes que así lo deseen, ya que incorpora la facilitación electrónica tributaria, plataforma que está disponible a partir de marzo del año 2020 en la que los contribuyentes pueden llevar de forma electrónica su contabilidad, gestión, control y cobro del impuesto a cargo del contribuyente.

En este régimen no se exonera de la emisión de factura por venta, ya que, tiene la obligación de emitir facturas electrónicas de pequeño contribuyente y contribuyente agropecuario, la nueva ley no determina el monto mínimo para la realización o emisión de factura, por lo que, al igual que el pequeño contribuyente puede ser en montos no menores a Q50.00 hasta la cantidad o monto que se esté comercializando.

Las ventajas de estos dos regímenes electrónicos incorporados se basan en el beneficio directo para el contribuyente de un tipo impositivo del 4% sobre los ingresos reportados del mes inmediato anterior de la facturación electrónica emitida, esto es un beneficio bastante relevante en relación a cualquier otro régimen tributario ya que no hay otro régimen que ostente este tipo impositivo bajando del 12% como contribuyente normal hasta el 4% para estos nuevos regímenes decretados y adicionados a la Ley del Impuesto al Valor Agregado decreto 27-92, lo que da una diferencia del 8% para este tipo de contribuyentes.

El contribuyente también se encuentra obligado a registrar una cuenta bancaria la cual será para registrar todos los movimientos contables y cuenta en la cual la administración tributaria tendrá la autorización y potestad de poder hacer los débitos de los tributos registrados mediante factura electrónica emitida de los regímenes en mención dentro de los primeros 10 días inmediatos al mes anterior, pero en tal caso de que el contribuyente no cuente con los fondos suficientes para el cobro del tributo la administración tributaria aplicará un tipo de sanción en donde el contribuyente deberá realizar su declaración dentro del mes pero con un tipo impositivo del 5% y pierde el beneficio del 4%, pero no pierde el beneficio principal del régimen al que está optando de régimen electrónico de pequeño contribuyente y régimen electrónico especial de contribuyente agropecuario.

En el artículo 10 se plantea la presentación extemporánea o rectificación de declaraciones en donde también se puede mencionar que esta nueva ley trae también otros beneficios como el de que todo contribuyente de este régimen que hubiera omitido su declaración por la razón que hubiere sido, puede tener el derecho de poderla presentar en un plazo improrrogable de dos meses contados a partir de la vigencia de la ley, en el caso de que el contribuyente ya se encuentre en alguna de las fases administrativas o en el proceso contencioso administrativo también se les otorga el beneficio que es exclusivo para esta clase de regímenes incorporados, adicional a esto también tiene la ventaja de que podrá declarar sin documentación y únicamente con una declaración al momento de que el contribuyente haya omitido declarar la totalidad de sus ingresos por no disponer de la documentación necesaria para la correcta determinación del monto a tributar y deberá pagar el 7% sobre el monto de los ingresos omitidos y el 6 % de impuesto al valor agregado sobre la misma base.

Cuando el contribuyente ha omitido pagar total o parcial sus impuestos según el Código Tributario decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala en su artículo 71, “Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal”, este

artículo es la base en cuanto a las omisiones, generalmente da una prórroga al contribuyente ya que el artículo 71 de este mismo cuerpo legal establece que las infracciones tributarias también pueden ser la omisión de pago de tributos, por lo que es una acción diferenciadora en cuanto a otros regímenes tributarios ya que constituye una infracción.

La omisión de pago de tributos será sancionada con una multa equivalente al ciento por ciento (100%) del importe del tributo omitido, por la falta de determinación o la determinación incorrecta presentada por parte del sujeto pasivo, detectada por la acción fiscalizadora. Artículo 89 del decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala Código Tributario.

Si se toma importancia en relación a otros regímenes tributarios, la omisión de pago de tributos no exime de ninguna responsabilidad y que por el contrario el contribuyente se hace acreedor en pagar el 100% de multa sobre el monto del tributo omitido.

En el decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala establece que:

El pago de la deuda tributaria puede ser realizado por un tercero, tenga o no relación directa con el mismo, ya sea consintiendo expresa o tácitamente el contribuyente o responsable. El tercero se subrogará sólo en cuanto al resarcimiento de lo pagado y a las garantías, preferencias y privilegios sustantivos. Artículo 37. Pago por terceros, Código Tributario.

Otra de las ventajas del nuevo decreto en su artículo 11 menciona que los contribuyentes que hayan declarado devolución de crédito fiscal antes de los periodos contables y fiscales del 2,013 y la Administración Tributaria

haya encontrado inconsistencias en la documentación presentada, podrán por cuenta propia o por cuenta de terceros pagar las obligaciones tributarias del impuesto al valor agregado, dejando condicionantes con las cuales pueden absolver algún incumplimiento tributario cometido hace 6 años o que se encuentra en proceso administrativo o contencioso ante juez competente.

En cuanto a un tercero se puede mencionar según el artículo 37 del Código Tributario

Un tercero es todo ente individual o jurídico que puede realizar el pago del tributo a favor de otro que tenga relación o no con el sujeto pasivo principal derivado de las relaciones comerciales que puedan tener entre sí o bien sin tener algún tipo de relación pudiendo este resarcirse únicamente del impuesto pagado ante la Administración Tributaria.

Por lo que es válido que por cuenta propia o con algún interés, el tercero pueda realizar los pagos de las diferentes obligaciones que estén pendientes por el impuesto al valor agregado.

“Comete delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación maniobra, ardid, o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la Administración Tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria...” artículo 358 decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala, Código Penal.

Este artículo del Código Penal contempla esta acción como un delito contra el régimen tributario, ya que la Administración Tributaria debería tener la base de datos en donde figuran todos los datos de los contribuyentes y en el caso de presentación de facturas autorizadas debería de contar con todos los datos de los contribuyentes que han emitido facturas en sus declaraciones como lo menciona el artículo 11 del decreto 7-2019, en su primer párrafo donde menciona que haya encontrado inconsistencias en la documentación presentada y por no haber encontrado el domicilio fiscal registrado, en su segundo párrafo le ordena al juez y en el estado en que se encuentre el proceso debe levantar las medidas de coerción dictadas contra el contribuyente siempre y cuando pague o se comprometa mediante convenio de pago el cual debe hacer su primer pago en los primeros veinte días del año 2,020 o bien sea pagada por el proveedor, vendedor o intermediario para que otorgue un criterio de oportunidad o cualquier otra medida con la que pueda cumplir con sus obligaciones que considere.

Los criterios que la Administración Tributaria le exige al contribuyente que haya declarado inconsistencias son: que todos los pagos realizados a los proveedores haya sido a través de cheque, transferencia o depósito, que demuestre los inventarios de sus ventas, que haya declarado pago de ISR de las ventas realizadas en esos periodos también que hubiera efectuado las retenciones de conformidad con la ley.

En el reglamento interno de la Superintendencia de Administración Tributaria en su artículo 39 acuerdo de directorio número 007-20017 establece que: “La cultura tributaria está a cargo de la Administración Tributaria y es una dependencia encargada de planificar, desarrollar e impulsar programas y proyectos de divulgación, educación y concienciación dirigidos a fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias...”

Teniendo la base de esta nueva disposición legal se puede mencionar que la Administración Tributaria es la que debe crear concienciación de cumplimiento de pago todos los contribuyentes de forma general, pero al referirnos a la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria que crea el régimen especial de contribuyente agropecuario o ganadero debe crear todos los mecanismos de aprendizaje ya que por incluir a este sector en donde puede ser que el nuevo contribuyente no cuente con suficiente experiencia necesaria para llevar a cabo las operaciones contables en los libros que debe llevar como parte de la incorporación tributaria, o bien la inducción para que cada uno de los contribuyentes agropecuarios puedan llevar un registro contable de forma personal o bien por medio de un contador público.

Comparativo de los regímenes tributarios

Comparativo de los regímenes de contribuyente agropecuario y el régimen en el opera sus registros tributarios la industria azucarera o bien como se les conoce en el medio ingenio azucarero.

Una definición de ingenio azucarero se puede tener clara al momento de poder interactuar por la costa sur de Guatemala por ser la zona del país por donde se puede observar esta industria a lo largo de la extensión de tierra que se utiliza para el cultivo de caña de azúcar, el ingenio azucarero tiene por objeto la plantación cultivo transporte y transformación de caña de azúcar para su comercialización y el consumo humano, además para la exportación, siendo uno de los productos con mayor productividad dentro del territorio nacional.

Definir el régimen tributario de los azucareros va a depender a la actividad o a la producción y transformación al que sometan a la caña de azúcar ya que tiene varios derivados como el etanol, biodiesel, alcoholes y melaza entre otros.

Fuente

Recuperado:

https://www.ecured.cu/Derivados_de_la_ca%C3%B1a_de_az%C3%BAcar.

Partiendo de la caña de azúcar y a su proceso de transformación hasta llegar a azúcar para el consumo humano se refiere a la industria azucarera de Guatemala, que por medio de la producción, venta y comercialización dentro y fuera de Guatemala. Se compara el régimen tributario al que se apega esta industria agrícola de gran importancia, puede llegar a tener relaciones con varios regímenes según las leyes tributarias ya que es confinada a varios impuestos que se detallarán por medio de razonamiento jurídico.

La industria azucarera se debe apegar a la ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto de Solidaridad, Código de Comercio de Guatemala ya que son la base sobre el régimen tributario al cual podrá inscribirse ante la administración tributaria derivado de la producción, venta y comercialización de bienes y servicios en Guatemala, y para poder tener una ilustración comparativa con el régimen especial de contribuyente agropecuario se muestra en el siguiente cuadro comparativo entre ambos sistemas de tributación ante el Estado de Guatemala.

Régimen normal o general del impuesto al valor agregado, este régimen determina su obligación tributaria del total de los débitos menos el total de sus créditos generado en cada periodo impositivo el tipo impositivo es del 12%.

Tabla número 3

Similitudes entre el régimen especial de contribuyente agropecuario, pequeño contribuyente y la industria azucarera.

Obligación	Régimen especial de contribuyente agropecuario	Régimen de pequeño contribuyente	Régimen de la industria azucarera
Obligación tributaria	Criadores 5% sobre venta bruta y comercializadores engordadores 5% sobre utilidades	5% sobre venta bruta	
Obligación de llevar contabilidad	Libro de compras y ventas, libro de bancos y un libro de inventario	Libro de compras y ventas	Llevar contabilidad completa de acuerdo al Código de Comercio balance general, estados de resultados, estados de efectivo, estados de costos de producción
Adquisición de bienes y servicios	Obligado a exigir factura, si el no hacerlo puede ser sancionado por el Código Tributario	Obligado a exigir factura, si el no hacerlo puede ser sancionado por el Código Tributario	
Valor que aporta la factura	No genera crédito fiscal	No genera crédito fiscal	
Relevado del pago de impuestos	Exento de ISR y cualquier otro tributo acreditable	Exento de ISR y cualquier otro tributo acreditable	
Pago del impuesto	Dentro de 30 días al inmediato siguiente	Dentro de 30 días al inmediato siguiente	
Obligación de emitir facturas	Está obligado a emitir facturas de contribuyente agropecuario	Está obligado a emitir factura o por el monto mínimo de Q50.00 al consolidar el día de venta	Obligado a emitir factura

Fuente: Elaboración propia con datos de la ley del ISR, IVA

Sobre el porcentaje de impuesto entre los diferentes regímenes

Las similitudes y diferencias que resalta entre el régimen especial de contribuyente agropecuario y el régimen de pequeño contribuyente, radica en el tipo impositivo sobre sus ventas brutas, lo que quiere decir que todo lo comercializado y facturando por ambos regímenes entra en aplicabilidad de un 5% para pago de impuesto al valor agregado IVA, tributos que aportan por las actividades que realizan ante la Administración Tributaria, en el caso del agro ganadero existe una diferencia entre el que cría el ganado y el que únicamente se dedica a la compra y comercialización de ganado, tal fue el ejemplo que se brindó en la tabla número 2, pero siempre con la misma similitud del tipo impositivo.

Los libros de contabilidad

La industria azucarera está obligada a llevar contabilidad completa según el Código de Comercio de Guatemala, en la tabla comparativa que se realizó se pudo observar que a diferencia de este último el régimen ganadero no puede hacer retenciones y está obligado a exigir facturas por la adquisición de bienes o servicios y por la simplicidad de sus operaciones tiene el beneficio de no llevar una contabilidad completa limitándose a llevar libro de compras y ventas, un libro de bancos y un libro de inventario.

El pequeño contribuyente a pesar de ser un régimen muy sencillo, también obliga al contribuyente a llevar registros contables de las operaciones que realiza de compras y ventas, habilitado por la Administración tributaria según el artículo 49 de la ley del Impuesto al Valor Agregado.

Adquisición de bienes y servicios

En el régimen especial de contribuyente agropecuario y pequeño contribuyente existe la obligación de exigir factura por las adquisiciones de bienes que adquieren, de no realizarlo pueden obtener una sanción que será impuesta según el Código Tributario en su artículo 94 el cual dice así “Constituye infracción a los deberes formales la acción u omisión del contribuyente o responsable que implique incumplimiento de los previstos en este código y en otras leyes tributarias” por lo que la multa será impuesta según la cantidad de documentos no retenidos, pero que no exceda de Q1,000.00 mensuales, también se estipula que no podrá exceder esa sanción sobre el 1% de los ingresos brutos obtenidos dentro de un periodo mensual. Esta obligación únicamente está dirigida a estos dos tipos de contribuyentes.

Valor que aporta la factura de pequeño contribuyente y contribuyente agropecuario

La similitud que tienen estos dos regímenes está en la emisión de factura, toda vez, que estas no generan crédito fiscal para sus declaraciones de impuestos ante la Administración Tributaria, esto quiere decir que el contribuyente agropecuario y pequeño contribuyente tienen la obligación de facturar, pero sus facturas no generan crédito fiscal, al igual que las facturas que adquieren por cualquier tipo de compra.

Régimen relevado del ISR

Únicamente estos dos regímenes de pequeño contribuyente y agropecuario tienen el beneficio de ser relevados del impuesto sobre la renta, beneficio que la industria azucarera no tiene, y esta es una de las razones por las cuales ha causado diferencias entre los sectores económicos, este beneficio se puede encontrar en la Ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo 49 inciso cuarto y el artículo 3 segundo párrafo de la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria.

Pago del impuesto

Para el régimen especial de contribuyente agropecuario y de pequeño contribuyente existen varias formas de llevar a cabo el pago de sus

impuestos, y el primero se puede realizar a través de las retenciones que le realizan los agentes de retención, los que llevan contabilidad completa o que designe la Administración Tributaria como agentes retenedores según el artículo 48 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ellos tienen la obligación de entregar una constancia de retención y esta juntamente con una declaración jurada en el término de los primeros 15 días del mes inmediato tomarán carácter de pago frente a la Administración Tributaria, segunda, de no realizar el pago del impuesto según lo anterior, tendrán la obligación de realizar el pago dentro del mes calendario siguiente, por medio de declaración jurada simple.

Obligación de emitir factura

Se pueden encontrar estas otras similitudes: obligación de emitir factura, ya que, es el único comprobante de compra o de venta que valida la Administración Tributaria, documento que por el lado de los regímenes tributarios para la industria azucarera genera crédito fiscal según el artículo 15 de la Ley de ISR y por otro lado el contribuyente agropecuario o ganadero únicamente tiene la responsabilidad de exigir las facturas por la compra de bienes o servicio y de emitir facturas de contribuyente agropecuario, facturas que no generan un crédito fiscal, ya que, su tipo impositivo es del 5%.

Tabla número 4

Diferencias entre el régimen especial de contribuyente agropecuario, pequeño contribuyente y la industria azucarera

Obligación	Régimen especial de contribuyente agropecuario	Régimen de pequeño contribuyente	Régimen de la industria azucarera
Monto máximo para permanencia en el régimen	Q3,000,000,00 anual	Q150,000,00	Opcional, artículo 51 de ISR
Obligación de retención ISR	No puede realizar retenciones, pero las realice, las tomará como pago directo ante la Administración Tributaria	No puede realizar retenciones	Debe hacer las retenciones del impuesto, artículo 51 de la ley de IRS
Obligación tributaria	Criadores 5% sobre venta bruta, comercializadores 5% sobre utilidades	5% sobre venta bruta	12% sobre débitos más los créditos de sus ventas brutas
Obligación tributaria	Exonerado	Exonerado	Régimen sobre actividades lucrativas, deduciendo renta bruta de las rentas exentas y los costos y gastos, tipo impositivo
Obligación tributaria	Exonerado	Exonerado	Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas de Q1.00 a Q30,000.00, 5% renta imponible sobre el excedente de Q30,000.01 en adelante, el importe es fijo de Q1,500.00 más el 7% sobre el excedente de Q30,000.00 y realiza declaración jurada ante los primeros tres meses de cada año
Obligación tributaria	Exonerado	Exonerado	Tipo impositivo 1%

Fuente: Elaboración propia con datos de la ley del ISR, IVA, ISO

Monto máximo para permanencia en el régimen

El cambio de régimen al que haya optado la industria azucarera es más sencillo para realizarlo ante la Administración Tributaria, ya que, únicamente tiene que solicitarlo según el artículo 51 de la ley de IVA, por otro lado el régimen especial de contribuyente agropecuario depende de un monto máximo de hasta tres millones de quetzales al año, año calendario gregoriano del uno de enero al treinta y uno de diciembre, si llegara a exceder de este monto facturado al año deberá solicitar ante la Administración Tributaria el cambio de régimen, de no realizarlo la Administración Tributaria lo realizará de oficio, trasladando al contribuyente agropecuario al régimen normal o general del impuesto al valor agregado así como al impuesto sobre la renta a cualquiera de los regímenes establecidos para actividades lucrativas. Se fundamenta en el artículo 6 del decreto 7-2019 del Congreso de la República de Guatemala.

El régimen tributario de pequeño contribuyente tiene su base en el decreto 27-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo 45 establece: “Las personas individuales o jurídicas cuyo monto de venta de bienes o prestación de servicios no exceda de ciento cincuenta mil (Q150.000.00) en un año calendario, podrán solicitar su inscripción al régimen de pequeño contribuyente.”

A razón de este artículo se puede realizar la comparación con el régimen especial de contribuyente especial, en el cual la principal diferencia está en el límite de la facturación anual, ya que, en el primero, la Administración Tributaria fija un monto anual de ciento cincuenta mil quetzales (Q150.000.00) y el segundo régimen se fija un monto anual para su facturación de tres millones de quetzales (Q3,000.00000) primera actualización diferenciada de acuerdo con el principio de igualdad, no se está tratando a todas las personas o contribuyentes en iguales condiciones, esta diferencia de marca un monto máximo que cuando el contribuyente lo excede debe cambiar su régimen.

Obligación tributaria ISR

El impuesto sobre la renta queda totalmente exonerado el sector agropecuario o ganadero, por otro lado el sector azucarero opta por dos regímenes tributarios en relación a este impuesto, el primer régimen sobre actividades lucrativas, deduciendo de renta bruta de las rentas exentas, los costos y los gastos deducibles; y el segundo régimen sobre actividades lucrativas, deduciendo de renta bruta de las rentas exentas y los costos y los gastos deducibles cargando un tipo impositivo del 5% o del 7% respectivamente, lo que notoriamente es uno de los impuestos diferenciadores entre estos regímenes comparados, dándole el beneficio directo al sector productor, según el principio de igualdad tributaria, todos

los guatemaltecos deben ser tratados por igual condición tanto en las condiciones económicas como en tributarias.

Impuesto al Valor Agregado de los regímenes

Se puede determinar en la tabla 4, que una de las primeras diferencias entre los regímenes tributarios es la base imponible al impuesto al valor agregado, ya que, la obligación tributaria para el sector azucarero es del 12% y para el sector agropecuario se subdivide en dos: el primero para los criadores de ganado con un 5% sobre sus ventas brutas y un 5% para los comercializadores y engordadores 5% sobre sus utilidades.

Obligación tributaria ISO

En la Ley de Impuesto de Solidaridad decreto 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala se analiza el artículo 1 en la que establece lo siguiente:

Está a cargo de personas individuales o jurídicas fideicomisos otras formas de organización empresarial, que disponga de patrimonio propio que realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento de sus ingresos brutos. 2008.

Para la industria azucarera es un impuesto que está vigente con un tipo impositivo del 1%, y por otro lado para el sector agropecuario o ganadero queda exonerado por completo ya que en decreto 7-2019 del Congreso de

la República de Guatemala en artículo 1 segundo párrafo menciona que: “los contribuyentes inscritos en este régimen quedan relevados del pago y la prestación de la declaración anual, trimestral del impuesto sobre la renta o de cualquier otro tributo acreditable al mismo”, razón por la cual el contribuyente agropecuario se exonera de este impuesto.

En las tablas comparativas 3 y 4 se muestran las principales similitudes y diferencias entre los regímenes de pequeño contribuyente, régimen agropecuario y de la industria azucarera, por lo que, se puede mencionar que el régimen de contribuyente agropecuario, es un régimen de mucho empuje para el pueblo de Guatemala y en especial para el fortalecimiento tributario impulsando el desarrollo económico del país, empujando a más lugares el progreso, propiciando el bienestar común a la población en general.

Aunque existen diferencias tributarias que ponen en desacuerdo a los sectores económicos del país, se evidencia que existe la necesidad por factores como: crecimiento poblacional, la exigencia de consumo de carne en los diferentes mercados del país y por el aprovechamiento que ha tenido el ganadero para obtener ganancias, lo cual se convierte en el motor principal para que de nacimiento a este sector como un nuevo régimen tributario que aporta nuevos ingresos al sistema de recaudación fiscal.

Con el nacimiento de este régimen tributario se enmarcan las ventajas que nacen de él; como incorporar al sistema nuevos tributos de actividades que a lo largo de generaciones en las áreas rurales ya estaba provocando un impacto económico negativo, en el que se beneficiaban los ganaderos de obras públicas, como, carreteras, puentes, alumbrado, hospitales, escuelas y calles sin aportar ellos su tributo y que se han creado a través de los tributos de otro tipo de contribuyentes. Sin embargo la ley enmarca el principio de igualdad donde contribuya cada quien, tributando según su productividad y así cumplir cada contribuyente con la obligación correspondiente al mejoramiento y desarrollo del país.

Conclusiones

Si bien es cierto con la creación de la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, Decreto número 7-2019 del Congreso de la República de Guatemala, creó nuevos regímenes para regular la obligación tributaria de los mismos, entre ellos existen diferencias y similitudes en algunas cargas tributarias; también existen beneficios que le son aplicables de forma igualitaria, por lo que, del análisis comparativo que se hizo entre ellos, no se evidencia violación al principio de igualdad.

Los nuevos regímenes incorporados mediante la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, fueron creados bajo los principios tributarios de igualdad y capacidad de pago, induciendo al sector agro ganadero a incorporarse al pago de tributos para el Estado, facilitándole las herramientas que provocan una cultura tributaria provocando que contribuyan para el sostenimiento del país, por lo que, los nuevos regímenes tributarios traen una nueva fuente de ingresos tributarios para el Estado lo cual será de gran ayuda para el desarrollo de los diferentes programas de la administración pública.

Las diferencias y similitudes encontradas en los nuevos regímenes tributarios se refieren al tipo impositivo, ya que, para el nuevo régimen o sector agro ganadero corresponde el 5%, mientras que para un régimen normal como lo es la agro industria y para efectos de ejemplo comparativo la industria azucarera corresponde el 12%, lo que marca la diferencia y se justifica la creación de estos regímenes tributarios diferenciados para este sector en especial, el primero, porque a pesar de que en Guatemala existen varios niveles económicos dentro del sector agropecuario, estos no se pueden generalizar, toda vez, que se debe anteponer el principio de capacidad de pago, dando así, un mejor valor e impulso al sector agro ganadero.

Referencias

Alveño, M. (2013). *Derecho tributario guatemalteco*. Guatemala: Ediciones Pereira.

Alveño, M. (2015). *Derecho Tributario guatemalteco / Parte Especial*. Guatemala: Ediciones Pereira.

Alveño, M. (2019). *Derecho tributario guatemalteco, parte general*. Guatemala: ediciones Santillana.

Altamirano, A. (2012). *Derecho tributario, teoría general*. Madrid, Barcelona, Buenos Aires, Sao Paulo: Marcial Pons.

De la Hucha, F. Amatrian, I. Álvarez, M. (2,006). *Manual de derecho financiero de Navarra*. España: Gráficas Cems, S.L, 14 edición.

Monterroso, J. Ramírez, L. Coj, M. Cabrera, M. Peña, I. (2008). *La Eficacia de la Captación Fiscal por la vía judicial*. Guatemala: Serviprensa, S.A.

Monterroso, V.G. (2015). *Fundamentos tributarios*. Guatemala: Comunicación Gráfica G&G

Sol, H. (2012). *Derecho Fiscal. México*: Ediciones Ma. Eugenia Buendía López.

Materiales Legales

Acuerdo de directorio número 007-2007. (2007). Reglamento interno de la Superintendencia de Administración Tributaria. Guatemala: Diario de Centro América.

Acuerdo gubernativo de fecha 16 de octubre. (1957). Reglamento para la venta y conducción de semovientes. Guatemala: Diario de Centro América.

Asamblea Nacional Constituyente. (1985). Constitución Política de la República de Guatemala. Guatemala: Diario de Centro América.

Congreso de la República de Guatemala. (1970). Código de Comercio, Decreto Numero 2-70. Guatemala: Diario de Centro América.

Congreso de la República de Guatemala. (1991). Código Tributario Decreto, Número 6-91. Guatemala: Diario de Centro América.

Congreso de la República de Guatemala. (1992). Ley de impuesto al valor Agregado, Decreto número 27-92 (IVA). Guatemala: Diario de Centro América.

Congreso de la República de Guatemala. (1998). Ley Orgánica de la Superintendencia Administración Tributaria, Decreto Número 1-98 (SAT). Guatemala. Diario de Centro América.

Congreso de la República de Guatemala. (2008). Ley de Impuesto de Solidaridad, decreto 73-2008. Guatemala: Diario de Centro América.

Congreso de la República de Guatemala. (2012). Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012 (ISR). Guatemala: Diario de Centro América.

Congreso de la República de Guatemala. (1973). Código Penal. Decreto 17-73. Guatemala: Diario de Centro América.

Enrique Peralta Zurdía (1963). Código Civil de Guatemala. Decreto 106. Guatemala: Diario de Centro América.

Internet

Congreso de la Republica

https://www.congreso.gob.gt/consulta_legislativa

Calderón S. (2006). *Exoneración tributaria como beneficio fiscal y su regulación legal* (Tesis de licenciatura). Guatemala: Universidad San Carlos de Guatemala. Recuperado de: http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/04/04_6568.pdf

Datos macro febrero 2020

<https://datosmacro.expansion.com/paises/guatemala>

Diccionario jurídico de ciencias jurídicas, políticas y sociales Manuel A. Osorio primera edición electrónica. (1984) <http://www.herrerapenalozca.com/images/biblioteca/Diccionario-de-Ciencias-Juridicas-Politicas-y-Sociales---Manuel-Ossorio.pdf>

EcuRed, derivados de la caña de azúcar, https://www.ecured.cu/Derivados_de_la_ca%C3%B1a_de_az%C3%BAcar

Florencia U. Definición (2010)

<https://www.definicionabc.com/general/agropecuaria.php>

José T. Carmen S. (2,014) *Manual de derecho tributario* CEP

Quito Recuperado de

https://elibro.net/es/ereader/upana/115041?as_all=derecho__tributario&as_all_op=unaccent__icontains

Juan, V. (1,917). El sujeto pasivo de la obligación, Instituto mexicano de contadores públicos Recuperado de

<https://elibro.net/es/lc/upana/inicio>

Mario M. Adlai M. Héctor O. Ovidio P. Rodolfo E. (2014) Cengicaña cultivo de caña de azúcar, artemis Edinter

<https://cengicana.org/files/20170103101309141.pdf>

<https://cengicana.org/files/20170103101309141.pdf>

Natiana G. (2,019) Prensa Libre

<https://www.prensalibre.com/economia/camagro-ley-sobre-simplificacion-actualizacion-e-incorporacion-tributaria-aumentaria-la-recaudacion-en-q250-millones/>

Presupuesto de ingresos y egresos 2,018

[https://www.mspas.gob.gt/index.php/component/jdownloads/send/293-2018/2079-noviembre.](https://www.mspas.gob.gt/index.php/component/jdownloads/send/293-2018/2079-noviembre)

