



Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia  
Licenciatura en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia

**Régimen electrónico especial de contribuyente  
agropecuario y su implicación legal**

(Tesis de Licenciatura)

Ana María Quintana Arriola

Guatemala, octubre 2021

Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia  
Licenciatura en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia

**Régimen electrónico especial de contribuyente  
agropecuario y su implicación legal**  
(Tesis de Licenciatura)

Ana María Quintana Arriola

Guatemala, octubre 2021

Para efectos legales y en cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 1°, literal h) del Reglamento del Colegiación del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, **Ana María Quintana Arriola**, elaboró la presente tesis, titulada **Régimen electrónico especial de contribuyente agropecuario y su implicación legal.**

**AUTORIDADES DE UNIVERSIDAD PANAMERICANA**

**M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus**

Rector

**Dra. Alba Aracely Rodríguez de González**

Vicerrectora Académica

**M. A. César Augusto Custodio Cobar**

Vicerrector Administrativo

**EMBA. Adolfo Noguera Bosque**

Secretario General

**FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA**

Dr. Enrique Fernando Sánchez Usera

Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia



UNIVERSIDAD  
PANAMERICANA  
*"Sabiduria ante todo, adquiere sabiduria"*

Guatemala 03 de julio 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 **tutor** del estudiante: **Ana María Quintana Arriola**, carné: **000003894**. Al respecto se manifiesta que:

- a) Brindé acompañamiento al estudiante en referencia durante el proceso de elaboración de la tesis denominada: **Régimen electrónico especial de contribuyente agropecuario y su implicación legal**.
- 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;

  
M.Sc. Alba Lorena Alonzo Ortiz  
Tutora de Tesis

Guatemala 14 de septiembre de 2020.

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

Estimados Señores:

Tengo el agrado de dirigirme ustedes, haciendo referencia a mi nombramiento como **revisora** de la tesis de la estudiante Ana María Quintana Arriola, carné número 000003894, titulada “Régimen electrónico especial de contribuyente agropecuario y su implicación legal”.

Al respecto me permito manifestarles que, la versión final de la investigación fue objeto de forma y 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,



Glady's Magdalena García Linares  
ABOGADA Y NOTARIA

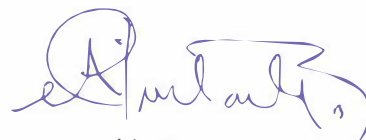
En la ciudad de Chimaltenango, departamento de Chimaltenango, el día veintinueve del septiembre del año dos mil veintiuno, siendo las doce horas con treinta minutos, yo, **Ana Zoila Emilia Hurtarte Recinos**, Notaria, número de colegiado veinticinco mil setecientos diecisiete, me encuentro constituida en la primera avenida uno guion ochenta y uno A, zona uno, Chimaltenango, Chimaltenango, soy requerida por **Ana María Quintana Arriola**, de veintiséis años de edad, soltera, guatemalteca, Maestra de educación primaria, de este domicilio, quien se identifica con Documento Personal de Identificación (DPI) con Código Único de Identificación (CUI) número dos mil seiscientos sesenta y nueve espacio veintiséis mil trescientos sesenta y tres espacio cero cuatrocientos catorce (2669 26363 0414), extendido por el Registro Nacional de las Personas de la República de Guatemala, quien requiere mis servicios profesionales con el objeto de hacer constar a través de la presente **DECLARACIÓN JURADA** lo siguiente: **PRIMERA:** La requirente, **BAJO SOLEMNE JURAMENTO DE LEY**, y enterada por la infrascrita Notaria de las penas relativas al delito de perjurio, **DECLARA** 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 declarando bajo juramento la requirente: i) ser autor del trabajo de tesis titulado: "**Régimen electrónico especial de contribuyente agropecuario y su implicación legal**"; 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, finalizo el presente instrumento en el mismo lugar y fecha de inicio, treinta minutos después, la cual



consta en una hoja de papel bond tamaño oficio, impresa en ambos lados, que número, firmo y sello, 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 **BA** y número **cero doscientos once mil cuatrocientos cincuenta y tres (0211453)** y un timbre fiscal del valor de cincuenta centavos con número de registro **ocho millones treinta y seis mil seiscientos setenta y uno (8036671)**. Leo íntegramente lo escrito a la requirente, quien, enterada de su contenido, objeto, validez y demás efectos legales, la acepta, ratifica y firma con la Notaria que autoriza. **DOY FE DE TODO LO EXPUESTO.**

f) 

**ANTE MÍ:**



Licda.  
Ana Zoila Emilia Hurtarte Recinos  
Abogada y Notaria





## ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **ANA MARÍA QUINTANA ARRIOLA**  
Título de la tesis: **RÉGIMEN ELECTRÓNICO ESPECIAL DE  
CONTRIBUYENTE AGROPECUARIO Y SU IMPLICACIÓN LEGAL**

**El Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia,**

### Considerando:

**Primero:** Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogada y Notaria, la estudiante ya mencionada, ha desarrollado el proceso de investigación y redacción de su tesis de licenciatura.

**Segundo:** Que tengo a la vista el dictamen favorable emitido por la tutora, M.Sc. Alba Lorena Alonzo Ortíz, de fecha 03 de julio de 2020.

**Tercero:** Que tengo a la vista el dictamen favorable emitido por la revisora, Licenciada Gladys Magdalena García Linares de fecha 14 de septiembre de 2020.

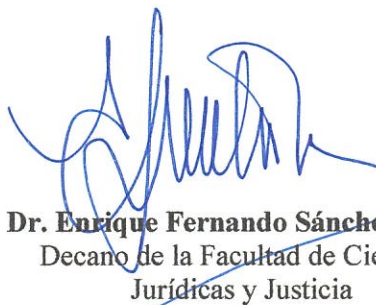

**Cuarto:** Que tengo a la vista el acta notarial autorizada en la ciudad de Chimaltenango, departamento de Chimaltenango el día 29 de septiembre de 2021 por la notaria Ana Zoila Emilia Hurtarte Recinos, que contiene declaración jurada de la estudiante, quien manifestó bajo juramento: *ser autor del trabajo de tesis, haber respetado los derechos de autor de las fuentes consultadas y reconocido los créditos correspondientes; y aceptar la responsabilidad como autor del contenido de su tesis de licenciatura.*

### Por tanto,

Autoriza la impresión de la tesis elaborada por la estudiante ya identificada en el acápite del presente documento, como requisito previo a la graduación profesional.

Guatemala, 04 de octubre de 2021.

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

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

**Nota:** Para efectos legales únicamente el sustentante es responsable del contenido del presente trabajo.

## **Dedicatoria**

### **A Dios**

Por darme la oportunidad de vivir y poder cumplir mis sueños, por llenarme de fortaleza en los momentos más difíciles y nunca dejar que me diera por vencida y sobre todo por darle vida a mis padres que son el pilar de mi vida.

### **A mis padres**

Por motivarme a salir siempre adelante, porque a pesar de que hemos pasado por momentos muy difíciles durante este proceso su apoyo incondicional y amor verdadero nunca me han faltado.

### **A mis hermanas**

Shirley y Mabe, por las palabras de ánimo y su amor y apoyo incondicional.

**A Elmer**

Por el apoyo incondicional, por permanecer con paciencia y amor en este proceso y motivarme a cumplir con mis sueños

**A mis amigos**

Que nunca dejaron que me diera por vencida y estuvieron alentando mí camino con su cariño y amistad.

**A mis catedráticos**

**y tutores**

Por los conocimientos compartidos, y por enseñarme que las metas se pueden cumplir con valentía, confianza y disciplina

**A la Universidad**

**Panamericana**

Por ser la formadora de mi carrera profesional.

# Índice

Resumen	i
Palabras clave	ii
Introducción	iii
Régimen electrónico especial de contribuyente agropecuaria	
Y su implicación legal	1
Derecho Tributario	1
Régimen de pequeño contribuyente y contribuyente agropecuario	17
Régimen electrónico especial de contribuyente agropecuario	53
Conclusiones	67
Referencias	69

## **Resumen**

Para el desarrollo de la presente investigación se realizó un análisis del Decreto 7-2019, Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, el cual creó un régimen especial para los contribuyentes productores de actividades agrícolas y pecuarias, denominado Régimen Electrónico de Pequeño Contribuyente y Régimen Electrónico Especial de Contribuyente Agropecuario, bajo el mismo concepto de la figura del pequeño contribuyente regulado en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92, lo anterior con la finalidad de formalizar su inscripción ante la Superintendencia de Administración Tributaria, lográndose de ese modo su obligación sustantiva de tributar, en contraposición a la cantidad de los ingresos anuales que percibían, estableciéndose como diferencia, que a la referida figura le fueron otorgados incentivos de carecer fiscal en cuanto a la base imponible a tributar, la cual fue estimada en un tipo impositivo del cuatro por ciento (4%) de sus ingresos mensuales y el monto máximo del hecho generador, fue constituido en tres millones de quetzales (Q3,000.000) como ingresos anuales.

Por lo que al haberse establecido una base porcentual inferior a la regulada en la figura del régimen de pequeño contribuyente de actividades diversas, la cual se constituyó con el tipo impositivo del cinco por ciento (5%) sobre sus ingresos mensuales, sin sobrepasar los ciento cincuenta mil quetzales anuales (Q150,000.00), el Organismo Legislativo al momento del proceso de creación de ley, tomo en consideración los principios constitucionales que inspiran al Derecho Tributario, mediante los cuales estableció una figura legal que pretendía incentivar a los contribuyentes agropecuarios a formalizar sus actividades económicas, a través de la facilitación de herramientas informáticas y el establecimiento de presupuestos para incentivar su tributación, consiguiendo con ello aumentar las bases de recaudación derivado del incremento de ingresos producidos por el pago de sus impuestos, al ser debidamente incorporados al Registro Tributario Unificado.

## **Palabras clave**

Régimen. Contribuyente. Agropecuario. Factura. Electrónica.

## **Introducción**

La presente investigación versará en relación con la incorporación y formalización de los contribuyentes agropecuarios, asimismo sobre la regulación de la figura del régimen electrónico especial del contribuyente agropecuario a través de Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria y las implicaciones legales que representa, en contraposición a la figura del régimen de pequeño contribuyente establecida en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En ese sentido se desarrollarán los principios constitucionales que operan para todos los contribuyentes en relación con el Derecho Tributario, los cuales fundamentan las bases de recaudación que le permitirán al Congreso de la República de Guatemala, la emisión de leyes encaminadas a proveer de herramientas a los obligados, en cuanto al cumplimiento de su obligación de carácter fiscal.

Tomando en cuenta la trascendencia que conlleva la incorporación del referido régimen, se analizarán las ventajas establecidas en la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria en favor de los contribuyentes que desarrollan actividades de carácter agropecuario y que se inscriban bajo el sistema de contribuyente electrónico especial, en



contraposición al régimen de pequeño contribuyente, incentivándolos a su formalización ante la entidad encargada de la recaudación tributaria.

Para el efecto es importante resaltar las implicaciones legales que constituirán la aplicación del Régimen Electrónico Especial de Contribuyente Agropecuario, en concordancia con el Código Tributario y la Ley del Impuesto al Valor Agregado, determinando las figuras aplicables en las referidas normativas bajo la figura del contribuyente agropecuario y los elementos que incentivan a la aplicación de dicho cuerpo legal.

La Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, del Congreso de la República de Guatemala, por ser esta una regulación tributaria nueva dentro del contexto social y económico actual es importante recalcar sus características y determinar los incentivos fiscales que crea para un sector productivo determinado que derivado de su actividad económica tienen a bien contribuir en la recaudación tributaria.

Se conocerán los incentivos fiscales establecidos en favor de los contribuyentes que se dedican a desarrollar actividades del sector agropecuario, pertenecientes a la economía del sector agrícola y pecuario, asimismo, se realizará una comparación en la cual se identificarán las garantías constitucionales que corresponden a las personas individuales o jurídicas que tienen a bien contribuir con el gasto público a través de la recaudación.

El método inductivo y analítico serán aplicados para el desarrollo de la presente investigación, con aporte de teorías doctrinarias, legislación y material electrónico, se aportará información concluyente, la cual indicará el desarrollo del estudio del Derecho Tributario, las bases en que se funda la figura del régimen de pequeño contribuyente, el régimen especial de contribuyente agropecuario y el régimen electrónico contribuyente agropecuario, para su existencia positiva.

# **Régimen electrónico especial de contribuyente agropecuario y su implicación legal**

## **Derecho Tributario**

Previo a precisar la institución del Derecho Tributario, es menester conocer los orígenes históricos que han fundado hechos relevantes atribuidos a la humanidad y de donde nace la necesidad de la tributación en sus diferentes épocas y de donde surge el tributo como el medio indispensable e idóneo para el sostenimiento de las comunidades organizadas conocidas como Estado, constituyendo la indicada figura el medio necesario para la subsistencia del conglomerado social y el logro de sus fines.

Villegas (2008), refiere que la palabra tributo encuentra su origen en el latín *Tributum*, refiriéndose al impuesto que le correspondía a las tribus, dicho impuesto era entregado en reconocimiento del Señorío o Estado, haciendo alusión de respeto, admiración y gratitud hacia este, otra forma de definirlo se deriva del latín *Impositus*, que se refiere a la forma de imponer el tributo, este encuentra su origen en el ámbito religioso, derivado de la necesidad de las personas por mantener cierto agradecimiento con los dioses realizaban ofrendas como sacrificio, en un principio los tributos eran realizados de forma voluntaria, posteriormente

lo exigían para incrementar la potestad y fuerza de cada región, derivándose de esto las guerras, en las que los pueblos vencedores se hacían más fuertes al desapropiar tanto el territorio como de los esclavos pertenecientes a la región vencida.

En ese sentido se hace necesario indicar que en la edad media tuvo un gran aporte para la tributación, derivado a que en esa época prevalece la creación y la división de la riqueza, el temor de las tribus a ser saqueadas por otras más fuertes, lo que los encaminó a que efectuarán el pago de un tributo o diezmo a otros señores, los cuales, se encargaban de la debida distribución, a la iglesia, a los guerreros y a otros señores para mantener un ambiente sin guerra y en paz, en este sentido se puede observar que desde la antigüedad ha sido necesaria la tributación, con la finalidad de obtener un beneficio en contra posición del pago.

De acuerdo a González (1999), la rama del Derecho Tributario surge como una disciplina jurídica auténtica, la cual encuentra sus antecedentes en la creación de la ordenanza tributaria alemana en el año 1,919, en dicho cuerpo normativo se establecen los principios y definiciones generales a la tributación, lo cual constituye el primer paso para el sistema de codificación tributaria, asimismo, en Guatemala encuentra su origen en el año 1,991 en donde se establece la regularización del Código Tributario,

el cual contiene en su normativa legal, aspectos que determina las relaciones jurídicas derivadas de la tributación establecidas por el Estado.

## Definición

El Derecho Tributario como autentica disciplina del Derecho, es el conjunto de principios, doctrinas e instituciones que conciernen a los impuestos, su regulación legal, los sujetos que intervienen en la relación jurídico tributaria, tanto al sujeto activo, representado por el Estado o la entidad recaudadora de la contribución y el sujeto pasivo constituido por el contribuyente o responsable de cumplir con la carga impositiva, el objetivo del poder fiscal se basa en la generación y captación de recursos generalmente en dinero para lograr el fin supremo del Estado, traducido en el bien común de la sociedad, a través de la prestación de los servicios básicos que sufraguen las necesidades de la población.

Para su estudio, el Derecho Tributario se deberá de analizar desde dos puntos de vista, la parte sustantiva o general, se basa en la parte teórica considerada la más importante, porque en ella están contenidos aquellos principios de los cuales no se puede prescindir para la contención del estado de derecho, con el fin de lograr la coacción y el poder tributario, mismo que se traduce en el tributo,—está regulado de tal forma que

imposibilite la arbitrariedad y discrecionalidad por parte del Estado, en esta parte se encuentran comprendidas las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos y los cuales deberán de prevalecer en la obligación tributaria.

La parte práctica o especial la constituyen todas las disposiciones establecidas en los distintos cuerpos normativos que integran el sistema tributario, en ese sentido, el sistema tributario lo constituye el conjunto de tributos regulados en la normativa de cada país, es decir los aspectos de carácter de normas general y aspectos de carácter ordinario, de cumplimiento general para los miembros del Estado.

Por lo tanto, se establece que la parte general como la parte especial del Derecho Tributario, se analizan de forma integrada, derivado que, en la parte especial, se aplicaran todas las figuras inmersas en los principios e instituciones fundamentales que regulan la creación del tributo, sus características y el campo de aplicación de este por lo que ambas partes deberán de guardar estrecha concordancia y armonía en su regulación y aplicación.

En virtud que el Derecho Tributario establece las relaciones entre el Estado y los contribuyentes, a través de las normas creadas por el Congreso de la República de Guatemala, en atención al principio de

legalidad regulado en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala (Asamblea Nacional Constituyente, 1985) en materia tributaria, el Estado como sujeto activo establece los procedimientos de acuerdo a las necesidades para la creación de los impuestos en atención al interés social el cual deberá de prevalecer sobre el interés particular, de ello se origina el cumplimiento obligatorio, el cual tiene carácter y fuerza, debido a que compete al deber cívico de los ciudadanos en su carácter de contribuyente o responsable de tributar en ejercicio del poder tributario del Estado, en ese sentido se deberá establecer lo que para el efecto regula la normativa especial en cuanto a la naturaleza de dicha institución jurídica.

El Derecho Tributario pertenece al Derecho Público por la relación al vínculo que se genera entre el Estado y particulares, en cumplimiento al principio de legalidad y en armonía de los principios constitucionales que revisten a los contribuyentes, por ende, al existir regulación legal entre los sujetos que intervienen en la relación jurídico-tributaria, su naturaleza es eminentemente pública.

Queralt indica que:

El Derecho Tributario estudia las normas jurídicas mediante las cuales ejercita su poder tributario, con la finalidad de obtener de los obligados, ingresos que sirvan para sustentar el gasto público, el cual conlleva inmerso la consecución del fin supremo del Estado, lo cual se ve reflejado en el bien común, dentro del ordenamiento jurídico los ingresos públicos,

devienen de la recaudación impositiva la cual lo constituyen los ingresos tributarios, que por su importancia dentro de la actividad financiera del Estado, constituyen el medio para la subsistencia del mismo. (Queralt, 2019, pág. 38)

Para comprender el objeto del Derecho Tributario es necesario determinar las figuras jurídicas reguladas en el Código Tributario (Congreso de la República de Guatemala, 1991), asimismo, los principios constitucionales y los principios procesales que regulan la disciplina jurídica de los tributos, las personas obligadas, el acreedor de este y la finalidad en cuanto a la obtención de estos para la consecución de los fines propios del Estado.

El origen de la relación tributaria surge entre el Estado y los particulares en el presente caso los contribuyentes o responsables, en virtud de la obligación de contribuir a la tributación por imperativo constitucional, por ende, se crea el vínculo jurídico que nace entre el sujeto activo acreedor y el sujeto pasivo que lo constituye el obligado al cumplimiento del pago de tributos, en el presente caso los contribuyentes.

Por lo anterior se establece que la obligación tributaria, surge como el presupuesto de derecho de carácter esencial para la obtención del tributo, la misma se orienta a regular el nexo entre la actividad económica del contribuyente y su conducta frente al presupuesto tipificado en la norma jurídico tributaria, mediante el referido vinculo surge la exigibilidad por parte del Estado para el cumplimiento del pago del tributo y los



mecanismos coercitivos con los que cuentan derivado de la obligación de carácter tributaria.

El sujeto activo se establece como el ente al que la ley ha otorgado la calidad de acreedor del tributo, de conformidad con el ordenamiento jurídico guatemalteco corresponde dicha función a la Superintendencia de Administración Tributaria, quien por mandato ejercerá el poder tributario apegándose a su ley orgánica, atribuyéndole funciones de control, recaudación y fiscalización de los tributos.

Villegas, manifiesta que:

El Estado titular de la potestad tributaria, se transforma en sujeto activo de la relación jurídico. El hecho de ser el mismo Estado titular de la potestad, en virtud de la cual pudo ser dictada la ley tributaria, es compatible con su situación jurídica de sujeto activo del *vínculum iuris* tributario que se traba con todos aquellos que asumen el papel de sujetos pasivos. (Villegas, 2008, pág. 40)

Al respecto, siendo el mismo Estado quien ejerce el poder tributario que por delegación legal le corresponde con exclusividad a la Superintendencia de Administración Tributaria, como sujeto activo de la relación tributaria, sus funciones y atribuciones se encuentran contenidas en la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria (Congreso de la República de Guatemala, 1998) en concordancia con la normativa legal que le faculta el ejercicio de reclamar y determinar el tributo debidamente establecido.

Como sujeto pasivo se refiere a toda persona individual o jurídica que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación tributaria, ello derivado del cumplimiento de los requisitos en cuanto a la actividad económica la cual deberá de encuadrar en el supuesto jurídico establecido en la norma, denominado hecho generador y el mismo puede ejercer esa obligación en su calidad de persona o de responsable, ostentando la calidad de deudor.

La calidad de sujeto pasivo únicamente le es delegada al contribuyente y a quien por mandato constitucional le corresponde cumplir con el deber cívico de aportar al gasto público, en ese sentido es quien responderá ante el sujeto activo, por las obligaciones tributarias adquiridas, ello en concordancia de la actividad económica que desarrolle y que la misma cumpla con los presupuestos establecidos en el hecho generador

Como fue indicado los referidos sujetos que intervienen en la relación tributaria, deberán regirse bajo la normativa ordinaria tributaria, en concordancia con los preceptos constitucionales, que operan para todas las ramas del Derecho y los cuales deberán de ser de observancia obligatoria, con el objeto de no violentar ni afectar los intereses tanto de los sujetos pasivos como del sujeto activo.

## Principios constitucionales

Derivado que el Derecho Tributario guatemalteco encuentra sus bases en los principios regulados en la Constitución Política de la República de Guatemala (Asamblea Nacional Constituyente, 1985), deben ser observados en la creación de la estructura de las bases de recaudación, en función al principio de legalidad el cual delega al Congreso de la República de Guatemala, en ese sentido es necesario efectuar la definición del contenido de cada uno de ellos, con la finalidad de establecer las garantías constitucionales que operan para todas las personas sujetas a la relación jurídico tributaria.

Cabe señalar que dentro de los principios constitucionales de observancia general para los sujetos que intervienen en dicha relación se pueden mencionar, el principio de legalidad, principio de igualdad, principio de equidad y justicia, principios de capacidad de pago, principio de generalidad, principio de proporcionalidad y el principio de irretroactividad, los anteriores en su conjunto, deberán de regular la aplicación de los presupuestos tributarios, imponiendo límites al poder tributario del Estado como sujeto acreedor del tributo, frente al contribuyente, los mismos pretenden alcanzar un equilibrio de igualdad en las relaciones contribuyente y Estado.

## Principio de legalidad

Su aplicación de (Cornejo, 1987) carácter general se orienta a todas las ramas del Derecho vigentes en el ordenamiento jurídico guatemalteco, en virtud que el mismo rige la actuación de estas en base a que las normas jurídicas sean legales y que las mismas se originen del proceso correspondiente de creación de ley, establece que sólo las normas pueden especificar los elementos de la estructura básica de los tributos, criterio que es recogido ampliamente y reconocido en la Constitución Política de la República de Guatemala (Asamblea Nacional Constituyente, 1985) en el artículo 239, al establecer que corresponde con exclusividad al Congreso de la República de Guatemala, el decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como; determinar las bases de recaudación.

De acuerdo con Cornejo (1987), este principio encuentra su origen del vocablo *nulum tributum sine lege*, el cual establece que, todos los tributos deben ser creados y organizados exclusivamente por la ley en sentido formal, en consecuencia de una ley emitida a través del proceso de creación del Congreso de la República de Guatemala, quien es el órgano encargado de dicha función, en todos sus aspectos esenciales,

estableciendo aspectos básicos como, el hecho generador, las bases de recaudación y sus excepciones, con los cuales se origina la relación jurídico tributaria y de la cual surge la exigencia de carácter obligatorio por la autoridad tributaria encargada de la correcta recaudación del tributo.

En ese sentido el único ente en Guatemala facultado para poder efectuar cualquier modificación entiéndase la creación de nuevas figuras jurídicas o su ampliación o disminución en el tema de impuestos con exclusividad le compete únicamente al Organismo Legislativo, con amplias facultades, tanto para la nueva incorporación, así como; para la exención de los tributos, sus regulaciones legales regirán para todos los habitantes del Estado de Guatemala y serán de cumplimiento obligatorio.

### Principio de igualdad

Establece que no debe de existir distinciones en cuanto a la aplicación del Derecho, en el caso del Derecho Tributario opera en el mismo sentido, se refiere a que las leyes deben de estar enfocadas en tratar en forma igualitaria a los iguales, es decir en iguales circunstancias y condiciones, en contraposición al trato que deberán de mantener en forma desigual a los desiguales, o que estén en desigualdad de circunstancias, ello de conformidad con lo que establece la Constitución Política de la República

de Guatemala (Asamblea Nacional Constituyente, 1985), en el Artículo 4, que regula, en Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos, en consecuencia, las normativas jurídicas que sean creadas en sentido de la tributación deben ser basadas en la creación de tributos que no beneficien ni perjudiquen a un sector en específico.

### Principio de equidad y justicia

Se fundamenta en que todas las personas tienen la obligación, de contribuir con el sostenimiento del Estado, como un deber y derecho cívico, bajo la premisa de su capacidad económica, la cual equivale a los ingresos que obtengan de la actividad que realice, en relación con la fórmula que a mayor ingresos mayor carga tributaria, en ese sentido, deberá de grabar lo justo sin que la obligación exceda los límites de la proporcionalidad, de los ingresos brutos del contribuyente.

Al respecto la Constitución Política de la República de Guatemala (1985) en su artículo 135, establece como un deber cívico contribuir con los gastos públicos, otorgando así la obligación a todos los guatemaltecos, de efectuar el pago de los tributos de conformidad con las leyes de carácter tributario que establezcan los hechos generadores de la obligación tributaria, los tipos impositivos y cada una de las circunstancias que llevan

aparejadas, en observancia de lo justo en cuanto la aportación que demanda el mismo Estado.

### Principio de capacidad de pago

Es importante que al momento de la creación de un nuevo impuesto o tributo como se ha establecido en los anteriores principios, se analice y establezca la capacidad de pago de los contribuyentes porque es imposible que un particular pague más impuesto de lo que perciba en cierto tiempo, es decir que sus ingresos guarden congruencia con la base imponible que deberá de cubrir al momento del pago del impuesto.

La Constitución Política de la República de Guatemala (Asamblea Nacional Constituyente, 1985) en su artículo 243, regula que este principio obliga al Estado a aplicar la actividad tributaria, en forma justa y equitativa; es decir, se debe contribuir en proporción a la disponibilidad de los ingresos que perciba el contribuyente, bajo la premisa que a mayores ingresos, mayor será la carga tributaria, en virtud que el tributo grava una determinada manifestación de la riqueza y que esta se encuentra representada por la renta, la propiedad o el consumo, en ese caso el tributo se encamina a afectar directamente la riqueza del contribuyente, bajo los términos regulados en el hecho generador de la obligación tributaria.

## Principio de generalidad

La aplicación de una ley es de carácter general por naturaleza, salvo los casos excepcionales, este acoge su fundamento en las características propias de una ley vigente, por lo tanto, las leyes tributarias deberán de ser aplicadas a todos los habitantes sin distinción alguna, salvo las limitaciones, como puede ser la aplicación del principio capacidad de pago, salvo dicha excepción todos los contribuyentes tiene la obligación contribuir con el pago de sus impuestos en la forma prescrita por la ley, al respecto, el referido principio se encuentra orientado a no establecer ventajas fiscales entre unos y otros, derivado que la aplicación de la norma tributaria, debe tener los mismos efectos para todos los sujetos obligados en igualdad de condiciones.

## Principio de proporcionalidad

La proporcionalidad de un impuesto equivale a que todos aquellos individuos que van a efectuar el pago, se encuentren ubicados en una misma situación y bajo una misma circunstancia, la referida se orienta a que los sujetos pasivos de la obligación tributaria, deben colaborar al gasto público en función de su capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y equitativa de sus ingresos, utilidades y rendimientos; para el



cumplimiento de esta función, se realiza a través de tarifas progresivas y plenamente establecidas, que cubran los impuestos, en mayor cantidad a los contribuyentes con ingresos mayores, esto significa que la proporcionalidad se encuentra relacionada íntimamente con el principio de capacidad de pago regulado en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala (1985)

Al respecto de este principio los contribuyentes, deben cumplir con sus obligaciones tributarias, conforme a tarifas progresivas para que en cada caso la afectación sea diferenciada, no solo en cantidad, sino en la disminución patrimonial que proceda y que debe encontrarse en proporción de los ingresos obtenidos de la actividad comercial que realicen, en ese sentido el referido principio, establece que la aportación, en todos los casos deberá de guardar concordancia, con las rentas y utilidades que generen los contribuyentes.

#### Principio de irretroactividad

El principio de irretroactividad aplicado a las leyes de carácter tributario se encuentra regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala (Asamblea Nacional Constituyente, 1985) artículo 15, en cuanto a ese precepto constitucional la ley no tiene efecto retroactivo,

salvo en materia penal cuando favorezca al reo, lo que la doctrina denomina *indubio pro reo*, en ese sentido la única manera que la ley pueda aplicarse en forma retroactiva en el ordenamiento jurídico guatemalteco, es en el proceso penal, en materia tributaria la ley se aplicará conforme se encuentre vigente en el tiempo.

De lo anterior se puede establecer que el Derecho Tributario ha fundamentado sus bases en principios que la Constitución Política de la República de Guatemala (1985) establece, con la finalidad que los mismos sean aplicados a las distintas instancias y de esa forma no se vulneren las garantías constitucionales, evitando de esa manera actos discrecionales y el abuso de autoridad por parte de la administración pública.

En consecuencia, la aplicación de los principios de legalidad, generalidad, capacidad de pago, igualdad, equidad y justicia sientan las bases para la creación, aplicación e integración de las normativas referentes a la tributación, que por ser derechos inherentes a la persona no pueden ser violentados, siendo el Estado el encargado de velar porque todas las normas estén orientadas a alcanzar la realización del bien común.

Como se ha indicado anteriormente los principios deberán de observarse dentro de las relaciones que se suscitan entre el sujeto acreedor del tributo y el sujeto pasivo, como lo establece la ley, con el fin de evitar el favoritismo por parte del Estado en perjuicio del contribuyente, ello derivado de la posición de subordinación en la que se encuentra relegado desde el momento de la inscripción como contribuyente ante la Superintendencia de Administración Tributaria, por tanto se deben observar los principios constitucionales acordes al desarrollo de sus actividades económicas, los cuales le establecerán las bases para el correcto desarrollo.

## **Régimen de pequeño contribuyente**

Para poder definir la figura del régimen de pequeño contribuyente, es necesario establecer las necesidades que han surgido en la sociedad en relación a las actividades comerciales que efectúan los contribuyentes, en ese sentido se ha implementado un ordenamiento jurídico específicamente para determinar los tributos y los regímenes económicos en los que encuadran dichas actividades, con la finalidad de establecer sus obligaciones frente al fisco, dicha relación se establece en el, la referida norma busca que las leyes en materia tributaria sean armónicas, unilaterales y se sujeten a los preceptos contenidos en los principios constitucionales.

Cabe indicar que la Ley del Impuesto al Valor agregado (Congreso de la República de Guatemala, 1992) tiene a bien la regulación de las actividades afectas al Impuesto al Valor Agregado, facilitando a la Administración Tributaria los controles eficientes que permiten al Estado el cumplimiento de sus objetivos sociales y económicos, así como; la incorporación y control de nuevos contribuyentes al Registro Tributario Unificado, lo anterior con la finalidad de velar por el estricto cumplimiento del Impuesto al Valor Agregado, sobre los actos y contratos gravados y posibilitando de esa manera la adecuada, fiscalización del tributo debidamente percibido.

En relación con la presente investigación, se hace necesario determinar los actos que gravan al régimen del pequeño contribuyente, el cual se orienta a toda persona individual o jurídica que derivado de su inscripción ante el Registro Tributario Unificado de la Superintendencia de Administración Tributaria, adquiere derechos y obligaciones, en consecuencia de la realización de actividades económicas que encuadran en el hecho generador del tributo y cuyo cumplimiento se convierte en carácter obligatorio a favor del acreedor del mismo.

Es importante indicar que la figura del pequeño contribuyente dentro de la clasificación de los regímenes afectos al cumplimiento de las obligaciones tributarias del Impuesto al Valor Agregado constituye el

régimen más bajo en cuanto a la tributación, ello en virtud que fija un porcentaje mínimo relacionado directamente a los ingresos mensuales, colocando un límite anual con la finalidad de poder permanecer dentro de dicha figura tributaria.

### Definición de pequeño contribuyente

Como fue indicado la figura de contribuyente surge del cumplimiento de la conducta efectuada por un ente con capacidad jurídica de adquirir derechos y obligaciones, y la misma cumpla con los presupuestos establecidos en la ley y que los mismos conlleven como consecuencia, el pago de impuestos, en ese sentido y de conformidad con la capacidad de pago se efectúa una clasificación en concordancia a los ingresos percibidos y de conformidad con el tipo de actividad económica que efectúe el sujeto pasivo de la obligación tributaria, como fue indicado en la Ley del Impuesto al Valor Agregado (Congreso de la República de Guatemala, 1992), regula como pequeño contribuyente a aquella persona individual o jurídica cuyo monto de venta de bienes o prestación de servicios no exceda de ciento cincuenta mil quetzales en un año calendario, por tanto, cualquier persona que cumpla condición podrá solicitar su inscripción al referido régimen.

Al establecerse un monto que equivale al máximo de ingresos anuales por parte del contribuyente, en cumplimiento al principio de capacidad de pago, su conducta deberá de encuadrar en el hecho generador del pago de Impuesto al Valor Agregado, tomando en consideración que dichos ingresos no deberán de aumentar del techo máximo fijado en forma anual para poder continuar bajo la modalidad de pequeño contribuyente, con todas las prerrogativas en cuanto a sus obligaciones como sujeto pasivo de la relación tributaria, en caso de superar dicho monto, de oficio la Administración Tributaria, deberá de incorporarlo al Régimen General para el siguiente ejercicio fiscal.

Al respecto se puede manifestar que la figura objeto de análisis dentro de su regulación legal cumple con el principio constitucional de capacidad de pago, derivado que el referido régimen, en relación con la base impositiva establecida por el Estado constituye el monto más bajo, pero que representan la mayor parte de actividades técnicas y profesionales que generan los ingresos del impuesto en concepto de venta de bienes o prestación de servicios.

En ese sentido se puede definir la figura del pequeño contribuyente como toda persona de carácter físico o jurídica que desempeña actividades relacionadas al comercio lícito, las cuales pueden ser orientadas a la venta

de bienes o a la prestación de cualquier clase de servicio lícito y que por el mismo obtenga una remuneración, la cual deberá de declararse en forma mensual con la finalidad de cubrir el tipo impositivo normado y cuyos requisitos de permanencia lo constituya el no rebasar el máximo de ingresos anuales.

#### Normativa relacionada al pequeño contribuyente

El régimen de pequeño contribuyente, en el mismo sentido que la empresa de carácter mercantil, deberán de cumplir con la regulación legal vigente, en relación a la actividad comercial que realicen y derivado que la misma conlleve el pago de impuestos, se deberá observar lo que para el efecto establecen los preceptos constitucionales contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala (Asamblea Nacional Constituyente, 1985), dentro de los cuales se pueden mencionar, el derecho a la libertad de industria, comercio y trabajo en concordancia con las obligaciones tributarias reguladas en el Código Tributario (1991).

Al respecto la Constitución Política de la República de Guatemala (1985) en cumplimiento a garantizar el bienestar de la población en su artículo 43, reconoce la libertad de industria, de comercio y de trabajo, haciendo la observación que estas estarán limitadas por circunstancias de impacto

nacional o social cuando las leyes que se creen así lo dispongan, en ese sentido es el mismo Estado es quien deberá fomentar las fuentes de trabajo que permitan el desarrollo comercial de los habitantes bajo las condiciones de igualdad y equidad, ello en contraposición de obtener la generación de fuentes de ingresos a través del pago de los correspondientes impuestos, lo cuales deberán de ser utilizados para el cumplimiento de sus fines.

Se puede indicar que todo ciudadano guatemalteco con capacidad legal de acuerdo al Código Civil (1964), ostenta la libertad de realizar la actividad económica, que le genere la posibilidad de su mantenimiento y su desarrollo, ello en relación al régimen económico y social, el cual permita promover el desarrollo económico de la nación, estimulando la iniciativa en actividades de carácter agrícola, pecuaria, industrial, turística o cualquier otra naturaleza, asimismo, fomentar la formación de capital, el ahorro y la inversión, todo lo anterior con la finalidad de promover el desarrollo controlado, eficiente sistematizado del comercio interior así como; del exterior del país, priorizando el desarrollo de los mercados para los productos nacionales a nivel local o extranjero.

Por lo cual es fundamental que el Estado de Guatemala garantice la libertad de trabajo, industria y comercio, con la finalidad de fomentar el desarrollo económico y social de los guatemaltecos, en consecuencia se



generen fuentes de inversión local en forma estatal o privada, promoviendo de esa forma la constitución de empresas locales, de conformidad con lo regulado en el Código Tributario (1991), como en el Código de Comercio (1970), en ese sentido de conformidad a la actividad económica del contribuyente, se deberán establecer los presupuestos para que produzca el nacimiento de la obligación tributaria la cual encuadre a la figura regulada en la norma de carácter tributario, lo que constituye el nacimiento de derechos consecuentemente de obligaciones, debidamente establecidas en la norma, constituyendo de esta forma el hecho generador o hecho imponible.

En ese sentido el artículo 45 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (1992), regula lo concerniente al régimen de pequeño contribuyente, el cual establece que todas las personas individuales o jurídicas cuyo monto de venta de bienes o prestación de servicios que no exceda de ciento cincuenta mil quetzales en un año calendario”, podrán solicitar su inscripción al régimen de pequeño contribuyente, es decir que la ley no hace distinción de actividades, por lo que el presupuesto de hecho lo generan los ingresos anuales para su inscripción y no una actividad específica en relacionada a la venta de bienes o prestación de servicios.

Por lo anterior el Estado garantiza el fomento de la actividad comercial de las personas individuales y jurídicas mediante la regulación de la figura del pequeño contribuyente, la cual dota de certeza jurídica todos los actos en los que intervenga los referidos, propiciando un escenario con los mecanismos legales que permitan el acceso a cualquier persona que ejerza una actividad de giro comercial a poder formalizar la venta de bienes o prestación de servicios técnico o profesionales.

En ese sentido se hace necesario establecer los elementos esenciales que constituyen el tributo, siendo estos el hecho generador y la base imponible, los cuales son de aplicación general dentro del régimen del pequeño contribuyente, siendo los referidos determinantes para el cumplimiento de la obligación tributaria, por lo que resulta indispensable conocer el contenido de estas figuras dentro del ordenamiento tributario.

### Hecho generador

En términos generales se puede indicar que el hecho generador es aquella condición que da nacimiento a la obligación tributaria, es decir, es el mecanismo del cual se vale la ley para crear la relación jurídico tributaria con el sujeto pasivo, en virtud que la ley por sí sola no puede cumplir con ese fin, en ese sentido se puede establecer que la

referida figura constituye el equivalente a la hipótesis del hecho condicionado por la conducta humana, cuyo encuadramiento genera el presupuesto establecido en la norma de carácter tributario.

Dado que el hecho generador lo constituye la regulación establecida por la ley para configurar el tributo, su naturaleza no puede ser más que jurídica, pues es producto de la propia norma legal y de su creación, cualquier hecho lícito antes de su contemplación por la norma legislativa en materia tributaria es inexistente dentro del ordenamiento tributario, no pudiendo calificarse como generador hasta que una norma lo tipifica como tal y le atribuye ese carácter y efecto generador de la imposición de la obligación tributaria, mediante el correspondiente proceso legislativo.

Por tanto, los hechos que gravan actividades económicas siempre serán presupuestos normativos y deberán regularse sus requisitos, los alcances y los efectos de acuerdo con la propia norma que los ha tipificado, en atención a los rasgos con que ésta los define y bajo la observancia del proceso legislativo, en cumplimiento al principio de legalidad consagrado en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala (1985)

En ese sentido y derivado del origen del cual emana el hecho generador, en el caso que nos ocupa se podrá establecer los elementos que lo constituyen los cuales dan origen a la obligación tributaria, de ello se desprenden las características de carácter personales, pudiendo establecer que lo componen el sujeto activo, sujeto pasivo, así también los elementos de carácter material como lo es el objeto que constituye la prestación de carácter monetario y el acto que es el elemento que constituye el hecho generador.

De lo anteriormente manifestado se puede establecer que para que se constituya el hecho generador, el obligado a tributar en su calidad de contribuyente o responsable deberá de encuadrar su actuar en los hechos materiales descritos en el artículo 45 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (Congreso de la República de Guatemala, 1992), con todas las circunstancias en cuanto a desarrollar actividades relacionadas con la venta de bienes o con la prestación de servicios y cuyos ingresos no sobrepasen el límite establecido en el referido cuerpo legal.

### Base imponible

Se define como la aplicación del hecho generador, es decir la concordancia que debe de existir entre la capacidad económica del sujeto pasivo y la determinación de la base imponible de conformidad con lo regulado en la

ley de la materia, la referida figura como su nombre lo indica, es la que determina los elementos de la obligación tributaria, la cual consiste en la realización de la base imponible o existencia del hecho generador y el establecimiento de la deuda tributaria la que constituye el resultado de dicha determinación.

En el presente caso la norma tributaria en el artículo 47 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (1992) estima la tarifa aplicable como base imponible en el régimen de pequeño contribuyente el cinco por ciento sobre los ingresos absolutos por ventas o prestación de servicios que obtenga el mismo, con la condicionante de encontrarse inscrito en este régimen, dicho pago lo deberá de efectuar en cada mes calendario, proceso que deberá de efectuar a través del portal electrónico Declaraguante, mediante el cual se generará la boleta correspondiente para efectuar el pago ante la institución bancaria que ostenta la calidad de agente de percepción.

En consideración que los ingresos que perciba no sobrepasen los ciento cincuenta mil quetzales anuales, caso contrario de oficio la Administración Tributaria, lo trasladara a un régimen con una tarifa más elevada de acuerdo con su capacidad de pago y de acuerdo con la proporcionalidad de sus ingresos, cabe resaltar que el pequeño

contribuyente únicamente se encuentra afecto al pago del Impuesto al Valor Agregado de forma mensual. Por lo anterior se hace necesario determinar las obligaciones tributarias que establecidas en la ley para esta modalidad de contribuyentes.

### Obligaciones tributarias del pequeño contribuyente

El Código Tributario (Congreso de la República de Guatemala, 1991), establece las obligaciones del sujeto pasivo de la relación tributaria la referida norma es de observancia general y obligatoria desde el momento que se inscriben ante la Superintendencia de Administración Tributaria, los responsables y/o pequeños contribuyentes, de conformidad con lo regulado en el artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (1992) el cual establece al sujeto pasivo o la persona designada por la ley al cumplimiento de la tributación, actuando este como sujeto pasivo o responsable, por lo anterior todas las personas inscritas en el Registro Tributario Unificado, del ente recaudador de los tributos, deberán de cumplir con sus obligaciones tributarias de conformidad con el régimen adquirido ante el referido órgano y consecuentemente la presentación de sus declaraciones de impuestos de conformidad con la gradación afecta por el tipo impositivo ello derivado de lo que para el efecto regula el Código Tributario (1991) en cuanto a que todos los contribuyentes y responsables están obligados a inscribirse ante la mencionada institución.

Con la finalidad de contar con registros al día y poder tener un mejor control por parte de la Administración Tributaria en cuanto al cumplimiento en el pago de los impuestos a los que se encuentran afectos los contribuyentes, estableciendo en primer término el adecuado cumplimiento de las obligaciones formales, para posteriormente verificar las obligaciones sustantivas que se traducen en el debido impuesto percibido.

El Código Tributario (1991), establece figuras jurídicas, que generan obligaciones de carácter tributario para los obligados inscritos en el régimen de pequeño contribuyente, las mismas devienen de las actividades económicas que realizan, estas se deben observar acorde a las obligaciones que se originan de su inscripción en el referido régimen tributario y constituyen los presupuestos que deben acatar en el ejercicio de sus actividades comerciales.

Derivado de la inscripción ante la Administración Tributaria, los contribuyentes debidamente formalizados, deberán contar con registros contables con la finalidad de facilitar la fiscalización y dotar de certeza las actividades económicas que efectúen, de lo cual deberán de dejar constancia en los libros correspondientes, tal es el caso del el libro de venta, libro de compras, facturas y recientemente incorporado las

conciliaciones bancarias derivado del acceso a la información bancaria, herramienta con la que cuenta en la actualidad la Superintendencia de Administración Tributaria

Por tanto, el sujeto pasivo está obligado de conformidad con el Código Tributario (Congreso de la República de Guatemala, 1991), al cumplimiento de sus deberes de carácter fiscal y serán responsables por las acciones u omisiones en que incurran de conformidad con lo regulado en la legislación, los inscritos en el referido régimen además de su incorporación al mismo, deberán de responder ante el fisco de los compromisos propios los cuales permitirán el adecuado acatamiento de sus deberes de carácter tributario, dentro de las cuales se podrán mencionar las siguientes.

Deben cumplir con el manejo y control de los libros y registros referentes a las actividades y operaciones que se vinculen con la tributación, es decir para el caso del pequeño contribuyente sus libros de compras y ventas, así como; también su libro de inventario, cabe indicar que los anteriores surgen derivado de la aplicación de las herramientas informáticas establecidas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado (1992), su control y registro se efectuará en forma electrónica, previo a su autorización por el ente fiscalizador y con las correspondientes obligaciones del control físico con anterioridad aplicado.



El pequeño contribuyente debe de contar con su patente de comercio gestionada ante el Registro Mercantil de Guatemala y efectuar su inscripción ante el Registro Tributario Unificado de la Superintendencia de Administración Tributaria, en donde a través de la creación de la agencia virtual, herramienta informática puesta a disposición de los contribuyentes, podrán efectuar su autorización de facturas y los correspondientes libros contables.

Dentro de las obligaciones sustantivas de los pequeños contribuyentes se pueden mencionar presentar las declaraciones del pago de impuestos que correspondan y si fuera el caso deberán realizar ampliaciones o aclaraciones que les fueren solicitadas en el momento oportuno, en ese sentido en forma mensual deberán de efectuar la declaración del Impuesto al Valor Agregado, a través de la herramienta Declaragate, establecida en el Código Tributario (1991) la misma generará el formulario electrónico el cual podrá ser impreso para su presentación a la institución bancaria que corresponda o por el contrario se podrá efectuar el pago en línea a través de las herramientas electrónicas.

Los pequeños contribuyentes deben de facilitar a los funcionarios de la Administración Tributaria debidamente autorizados, las inspecciones o verificaciones en cualquier local, establecimientos comerciales o

industriales, oficinas, depósitos contenedores, cajas registradoras así como archivos, con la finalidad de poder establecer el debido cumplimiento de sus deberes formales al igual que los sustantivos, en el mismo sentido verificar la existencia de la infraestructura consecuentemente su capacidad empresarial en el ejercicio de las actividades comerciales, lo anterior derivado a la inscripción de contribuyentes que efectúan actividades de simulación de prestación de bienes o servicios.

Para la efectiva verificación deberán de facilitar la revisión de las declaraciones, informes y documentos, comprobantes de mercaderías, relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias que surjan de su actividad comercial registrada, bajo el criterio de posibilitar la fiscalización y el control que ejerce el ente fiscalizador, en ese sentido los obligados deberán de presentar cualquier documento de carácter contable o financiero que compruebe el cumplimiento de sus obligaciones formales o sustantivas.

Con la finalidad de mantener un control físico por parte de la Administración Tributaria los contribuyentes están obligados a comunicar cualquier cambio de su situación tributaria, es decir cualquier cambio de domicilio fiscal o comercial, cese de actividades o modificación de las actividades económicas inscritas ante la Superintendencia de

Administración Tributaria, lo anterior con la finalidad de ejercer el adecuado control de los contribuyentes y su localización en caso sea necesario, deban de acudir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida.

Los contribuyentes inscritos bajo el régimen de pequeño contribuyente tienen el deber de extender factura por cada una de las ventas de los productos que realicen o por la prestación de servicios, en los siguientes casos, cuando sean mayores de cincuenta quetzales (Q.50.00) y cuando se trate de ventas de productos o prestación de servicios con un monto menor de cincuenta quetzales (Q.50.00), podrán fijar el monto de las mismas en un solo comprobante, la cual tendrán a bien realizarla al finalizar sus actividades del día, debiendo siempre conservar el documento original y copia en su poder, el presente caso aplica para aquellos contribuyentes del régimen de pequeño contribuyente que sus actividades no le generen ventas o prestación de servicios, con mayores ingresos a lo establecido, por lo que en el referido supuesto, tanto para que no genere un solo comprobante de las ventas por un monto inferior podrá optar a emitir uno al día incluyendo todas la ventas o servicios prestados en una sola jornada.

Debe cumplir con el pago de sus impuestos efectuando la declaración dentro de los 30 días calendarios siguientes al mes del período impositivo, es decir que la declaración del pago del impuesto la deberá de efectuar el

proceso de auto determinación del mes vencido el cual automáticamente la herramienta digital generará para su presentación, en el referido documento se cargara el tipo impositivo del cinco por ciento y el cual al efectuar su presentación ante el agente de percepción, efectuará el registro del cumplimiento en el Sistema de Registro y Control Bancario de la Superintendencia de Administración Tributaria.

De todo lo anterior en cumplimiento al principio de legalidad se deberá de tomar en cuenta los plazos con los que cuenta la Administración Tributaria para poder ejercitar su derecho, la Ley del Impuesto al Valor Agregado (1992), en el artículo 47 regula que este ente podrá realizar verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses, multas y exigir su cumplimiento, de igual forma efectuar el cobro a los contribuyentes o los responsables, en el plazo de cuatro años, dentro de los cuales podrá hacer valer el ente fiscalizador el derecho de realizar las acciones indicadas, en igual plazo deberán los contribuyentes o los responsables ejercitar su derecho de repetición, en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, intereses, recargos y multas.

El referido escenario que se presenta equivale a la prescripción en cuanto al derecho de ejercitar el poder tributario el sujeto activo acreedor del tributo, dicha figura representa el límite mediante el cual el contribuyente

deberá de proporcionar sus registros contables, ello derivado a que los mismos físicamente no podrían, resguardarse a perpetuidad, lo cual en contraposición equivaldría a una prescripción de carácter liberatoria en favor del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Asimismo, es importante indicar que dicho plazo de cuatro años, puede ser interrumpido cuando de la verificación que se efectuó, por parte del ente fiscalizador se determine la posibilidad de la comisión de hechos revestidos de características delictivas, al respecto el Código Tributario (1991), establece que cuando se cometan delitos tipificados como tales en el Código Penal (1973) y los referidos se deriven con la materia tributaria, se deberá de hacer de conocimiento al órgano jurisdiccional el ramo penal que corresponda, en ese sentido la Administración Tributaria deberá denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad competente, sin perjuicio del cobro de los tributos adeudados al fisco.

Con las instituciones anteriormente descritas relacionadas a la figura del pequeño contribuyente, tanto desde su nacimiento a la vida jurídica y los presupuestos generales de sus actividades frente a las obligaciones con la Superintendencia de Administración Tributaria, se puede establecer desde un punto de vista general todos los formalismos que vienen implícitos en la actividad económica que este efectúa, partiendo de lo anterior se podrá tener un panorama extenso en relación a las obligaciones formales y

sustantivas que deberán de ser aplicadas en forma general a cualquier contribuyente sin distinción alguna de actividad económica inscrita bajo el régimen objeto de análisis.

### **Régimen especial de contribuyente agropecuario**

Es fundamental establecer previo al desarrollo del Régimen Especial de contribuyente agropecuario, el sector agropecuario, mismo hace referencia al sector básico para el desarrollo económico del país, el cual se integra por el sector agrícola, el cual en Guatemala es el encargado de producir así como de transformar el cultivo de granos, semillas, cultivo de hortalizas, cultivo de plantas frutales, creación de igual forma la cultivación de invernaderos y viveros, el sector pecuario tiene a bien la explotación producción de ganado bovino, porcino, ovino, caprino, de igual forma el sector apícola, este se encarga directamente de la recolección de miel, el aprovechamiento de la cera que producen las colmenas, recoger la jalea real y especialmente se ocupa de velar por la protección de las abejas, dichos sectores además se encargan de desarrollar programas con el propósito de ayudar a las personas que integran cada sector, esto en pro del su desarrollo económico.

La Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria (Congreso de la República de Guatemala, 2019) incorpora un régimen especial de obligaciones tributarias, por medio del cual se liquidan y pagan en forma anual y simplificada los impuestos nacionales que corresponden al Valor Agregado y las transacciones al régimen complementario del mismo impuesto inscrito bajo el régimen de pequeño contribuyente, creado para que las personas individuales que desarrollen actividades de producción y comercialización en el sector agropecuario puedan afiliarse siempre y cuando se cumplan con los presupuestos establecidos en la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria (2019) lo anterior con la finalidad de poder formalizar su actividad económica comercial.

El presente régimen, establece diferencias que constituyen ventajas tributarias sobre la modalidad de pequeño contribuyente, en el sentido que los contribuyentes agropecuarios que se inscriban bajo el referido régimen, y que sus actividades comerciales se basen sobre el giro de la producción o comercialización de la cadena agrícola y pecuaria, la presente ley establece que las utilidades que genere, deberá deducir los costos y gastos del giro de negocio en cada caso que corresponda únicamente pagarán el Impuesto al Valor Agregado, sin incurrir en ninguna otra obligación tributaria como las que están afectos los demás contribuyentes.

## Definición

El Régimen Especial de Contribuyente Agropecuario constituye el régimen en el cual las personas individuales que desarrollen actividades de producción y comercialización en el sector agropecuario, mediante el referido régimen puedan ser incorporados al Registro Tributario Unificado, de la Superintendencia de Administración Tributaria, bajo la condicionante que para poder inscribirse bajo la dicha figura el monto de venta anual de los productos que comercialicen no deberán de exceder de los tres millones de quetzales dentro del año fiscal contado del 1 de enero al 31 de diciembre.

Como se ha indicado con la incorporación de la referida figura jurídica se crea una regulación propia debidamente establecida en la norma tributaria que origina el nacimiento del presente régimen especial y con el fin de desarrollar la actividad agropecuaria apegada a un cuerpo normativo legal, positivo y vigente que defina los parámetros necesarios para la obtención del tributo por parte de los obligados, se infiere que el Régimen Especial de Contribuyente Agropecuario, involucra una actividad especial la cual se norma con aspectos técnicos propios de la actividad agrícola y pecuaria, por ello establece un cuerpo normativo especial en el que se pueda delimitar, la actividad propia de los contribuyentes que opten por su



formalización y se incorporen a los registros de la Superintendencia de Administración Tributaria.

### Regulación legal del régimen de contribuyente agropecuario

Este obtiene su regulación en la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria (2019) que se crea con el objeto de promover la incorporación al sistema tributario de todas aquellas personas individuales, jurídicas entes y patrimonios que por su naturaleza de las actividades que realizan estén obligadas a registrarse ante la Administración Tributaria y por ende atender las disposiciones de la legislación tributaria, permitiendo la regularización de adeudos tributarios ante la Administración Tributaria, ya sea mediante la rectificación de declaraciones o bien por presentación extemporánea de las mismas.

Como fue indicado el referido cuerpo normativo pretende formalizar el comercio de las personas que realizan actividades de carácter agropecuario y que, ante la falta de control por parte de la Administración Tributaria, facilita que dicho sector sea vulnerable a estructuras empresariales, por lo que con la creación de la ley se pretende regularizar a la mayor cantidad de contribuyentes para ser incorporados al Registro Tributario Unificado.

La Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria (2019), adiciona a través de su artículo 3, a la Ley del Impuesto al Valor Agregado (1992) el artículo 54 “A” el Régimen Especial de Contribuyente Agropecuario, para todos aquellos que desarrollen actividades de producción y comercialización en el sector agropecuario, cabe indicar que con anterioridad a la reforma no existía una regulación legal que encuadrara la figura de los contribuyentes de carácter agropecuario, a un hecho generador en específico, por lo que con la creación del referido cuerpo legal se personalizan los aspectos técnicos y jurídicos para su formación y regulación.

#### Hecho generador del régimen especial agropecuario

Los presupuestos de derecho que constituyen el hecho generador del régimen agropecuario, se constituyen por los sujetos pasivos que lo integran en el presente caso, los contribuyentes, que con la finalidad de establecer las acciones de carácter comercial que dan origen a la obligación tributaria en el presente caso como fue definido constituye el hecho generador toda actividad que genera lo relacionado al ramo agrícola así como el ramo pecuario, actividades de producción que conllevan la comercialización, el hecho generador deberá de contar con los elementos necesarios para su realización, los cuales se deberán de analizar desde dos puntos de vista el objetivo y el subjetivo.

Desde el punto de vista objetivo, hace referencia, a la cosa, el hecho e incluso la simple cualidad de la persona que lleva a cabo el acto, que constituye el presupuesto objeto del impuesto en el presente caso la acción recae sobre los productores o comercializadores de productos agrícolas y pecuarios que por cumplir con ese tipo de actitudes ostentan la característica principal de contribuyente agropecuario.

El subjetivo es la relación preestablecida en la ley, en la que debe encontrarse el sujeto pasivo con el elemento objetivo para que pueda surgir el crédito impositivo, es decir la existencia de la regulación legal fundamentada en el principio de legalidad la cual conlleva la debida creación de la norma, la cual establecerá los presupuestos que debe de cumplir el sujeto pasivo para obtener los beneficios regulados.

El artículo 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (1992)

Las personas individuales que desarrollen actividades de producción y comercialización en el sector agropecuario y cuyo monto de venta anual de sus productos, no exceda los tres millones de quetzales (Q.3, 000,000.00) dentro del año fiscal computado del uno de enero al treinta y uno de diciembre. (sic).

Al respecto el referido cuerpo legal al establecer la figura legal del contribuyente agropecuario hace énfasis en cuanto al presupuesto establecido en la norma citada y a la conducta inmersa que deberá de

encuadrar la actividad del contribuyente teniendo como determinante un límite de los ingresos anuales provenientes de la actividad económica y el cual es condicionante para poder gozar de los beneficios contenidos en la reforma efectuada a la Ley del Impuesto al Valor Agregado (1992) y consecuentemente su formalización ante la Superintendencia de Administración Tributaria.

En ese sentido se establecerá como hecho generador todo el proceso de producción, así como; el de la compra y venta de productos agrícolas, entiéndase todo lo relacionado a la agricultura, de igual forma la producción, así como; la comercialización de ganado en sus diferentes modalidades, los cuales sean producidos por contribuyentes que no se encuentren inscritos antes la Administración Tributaria y cuyos ingresos no sobrepasen los tres millones de quetzales al año.

### Base imponible

El Régimen Especial de Contribuyente Agropecuario tiene como base imponible un pago mensual del cinco por ciento (5%) sobre las ventas absolutas de sus productos, para el caso de compradores, vendedores y engordadores es el cinco por ciento (5%) sobre las utilidades, este deja fuera cualquier contribuyente que se dedique a la prestación de servicios agropecuarios, o de prestación de servicios de cualquier otro ramo.

Esta base impositiva, se deberá de graduar con relación a la capacidad económica puesta de manifiesto por el sujeto pasivo es decir sus ingresos y la determinación de la base imponible, la cual servirá para determinar la obligación tributaria, ello derivado de la actividad agropecuaria, la referida determinación deberá de consistir en la verificación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda o cantidad líquida que en todo caso deberá de establecer la Administración tributaria.

Por lo anterior se puede establecer que siendo la base imponible del cinco por ciento mensual el que deberá de pagar en concepto de Impuesto al Valor Agregado, en concordancia a los ingresos mensuales que reporte el contribuyente del régimen especial de contribuyente agropecuario en cuanto a su capacidad económica que deberá de gradarse de conformidad a la actividad reportada de las ventas realizadas al mes vencido, siempre y cuando sus ingresos no sobrepasen los tres millones de quetzales anuales.

En ese sentido al mantener el estatus de contribuyente del régimen agropecuario, los referidos deberán de cumplir con los presupuestos establecidos en la norma para poder continuar bajo dicha figura, al respecto los responsables, deberán de cumplir con las obligaciones tributarias, con la finalidad de no incurrir en infracciones fiscales, que

traigan aparejadas sanciones y la pérdida del derecho de encontrarse en el anterior precepto, en ese aspecto se deberá establecer lo relacionado a sus deberes ante el ente fiscalizador.

### Obligaciones tributarias

El contribuyente agropecuario que tenga a bien su inscripción bajo esta institución jurídica especial, deberá cumplir con una serie de actos que constituyen una obligación tributaria, sea de carácter formal y de carácter sustantivo, a las cuales deberá apegarse para poder exigir su permanencia en concordancia con los presupuestos legales contenidos en la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria (2019) les otorga, así también, el Código Tributario (1991) en aquellos casos que no se encuentre regulado algún aspecto de aplicación general.

Dentro de las obligaciones especiales para este régimen se puede mencionar la obligación de llevar el libro de compras y ventas habilitado por la Administración Tributaria, en el que registrará sus compras y ventas, cabe indicar que en el presente caso por la actividad que se efectúa es de suma importancia, la autorización de los referidos libros derivado a que el giro comercial de la presente figura especial, es utilizarlos exclusivamente para la explotación y venta de bienes por lo que su control deber ser priorizado en cuanto establecer el correcto cumplimiento de sus actividades comerciales.

Dentro del estricto control es necesario llevar el registro del libro de bancos, con la finalidad de poder confrontar la información proporcionada por el obligado y la que puede tener acceso la Administración Tributaria, en virtud de no contar con las herramientas necesarias para poder obtener la información bancaria de forma inmediata, por ello se hace necesario poder fiscalizar las transacciones bancarias derivado de los montos relacionados al giro comercial de los referidos contribuyentes, para poder tener un mejor control de sus ingresos y en ese sentido puedan continuar obteniendo los beneficios del régimen especial de contribuyente agropecuario

Con el objeto de establecer con certeza la propiedad de los bienes con que cuenta el sujeto pasivo es fundamental llevar registro en el libro de inventario con los requisitos que la Ley del Impuesto al Valor Agregado (Congreso de la República de Guatemala, 1992), lo anterior con la finalidad de documentar los activos y pasivos con los que cuenta el referido y los mismos sean congruentes con los ingresos derivados de las ventas que reporten, lo que permite un control cruzado en cuanto a los bienes que realmente posee dentro de sus activos y los ingresos que reporte derivado de la venta de los bienes que correspondan.

Los anteriormente mencionados libros podrá llevarlos de forma electrónica, obligándose de esta cuenta a emitir siempre facturas de contribuyente agropecuario en todas sus ventas, lo novedoso para el nuevo régimen especial es que no tendrán que llevar contabilidad completa, solo libros de compras y ventas, bancos e inventarios, y en relación al Impuesto al Valor Agregado al no pagar, ya no estarían afectos al 1% del impuesto sobre solidaridad (ISO) que en la actualidad se paga, pero se acredita a cuenta del Impuesto Sobre la Renta (ISR) y no deberán presentar declaraciones mensuales, trimestrales o anuales del Impuesto Sobre la Renta, lo que se traduce en una exención liberatoria del pago de dicho impuesto.

En el caso que los referidos contribuyentes incumplan con las obligaciones establecidas en la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria (2019) se deberán de imponer las sanciones correspondientes reguladas en las leyes penales, ello en virtud que no regula la figura del incumplimiento a dichos deberes por lo cual es necesario establecer las infracciones a los mismos.

Lo que se pretende con el control estricto a través de los mencionados libros es dotar de certeza jurídica los actos suscritos por los contribuyentes del régimen agropecuario pues como fue indicado el sector relacionado a



las actividades agrícolas y pecuarias no había podido ser formalizado, lo que generaba que dicho sector no aportara a la recaudación impositiva, en ese sentido, con los controles establecidos se pretende minimizar el incumplimiento de sus deberes tributarios y en el caso de ser verificados poder imponer las infracciones que del incumplimiento se deriven.

El Código Tributario (1991), en su artículo 71, indica:

Infracciones Tributarias. Son infracciones tributarias las siguientes: 1. Pago extemporáneo de las retenciones. 2. La mora. 3. La omisión del pago de tributos. 4. La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria. 5. El incumplimiento de las obligaciones formales. 6. Las demás que se establecen expresamente en el Código Tributario y en las leyes tributarias específicas.

Por lo anterior se infiere que las acciones cometidas en concordancia con el artículo anteriormente indicado, hacen que su inobservancia derive la imposición de una sanción de carácter pecuniaria, en la que puede incurrir el contribuyente sin que la misma sea constitutiva de ejercitar una acción ante un órgano jurisdiccional, ello en virtud que dentro de la vía administrativa se podrá, solventar el incumplimiento a los preceptos indicados con la posibilidad de subsanar los mismos.

Por otro lado existen infracciones que además de la multa de carácter pecuniaria, tendrán sanciones más drásticas como lo es el cierre temporal,

del establecimiento comercial, medida, que si bien es cierto no es en forma definitiva, la misma causa perjuicio en el giro comercial, de la empresa sobre la cual recae, en ese sentido al contribuyente que incurra en dicha infracción, se le aplicará la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios cuando se incurra en la comisión de las acciones contenidas en el artículo 85 del Código tributario (1991)

En ese sentido la sanción ante el incumplimiento de sus deberes formales lo constituye el cierre temporal de las empresas que realizan actividades comerciales, agropecuarias, industriales o profesionales sin haberse registrado como contribuyente o responsable en los impuestos a que esté afecto, es decir que previo a iniciar operaciones este último deberá de efectuar su inscripción ante el Registro Tributario Unificado, y en consecuencia afiliarse al régimen que le corresponde, ello de conformidad a la legislación específica de cada impuesto.

Aunado a lo anterior también constituye el cierre temporal el no emitir o no entregar facturas, notas de débito, notas de crédito, recibos o documentos equivalentes exigidos por las leyes tributarias, en virtud que es un deber del contribuyente extender dichos documentos como medio de prueba de la veracidad de las actividades comerciales que realiza y en consecuencia la no entregar los mismos, supone la existencia de hacer

incurrir en error a la Administración Tributaria, en cuanto al control de la prestación de bienes o servicios.

En cuanto a la vulnerabilidad del sector agropecuario, el cual, por las malas prácticas, realizaban actividades en el anonimato con la finalidad de no poder obtener rastro de sus transacciones comerciales, lo que facilitaba la simulación de otras empresas que pretendían documentar productos inexistentes, lo anterior surgía por el hecho de la falta de inscripción y de control de dichos contribuyentes.

Por otro lado cabe indicar que los documentos a los que se aluden deberán de estar previamente autorizados por el ente fiscalizador, dentro de la modernización que ha sufrido la Superintendencia de Administración Tributaria, se ha creado la factura electrónica, como un medio eficaz en cuanto a dotar de certeza jurídica los actos que respaldan el giro comercial del contribuyente, es de tomar en cuenta otros medios utilizados como lo son las máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas que deberán de ser autorizados para su funcionamiento.

Al respecto, la incorporación del régimen electrónico del contribuyente agropecuario, se pretende incorporarlo al sistema de Factura Electrónica, dicha actividad con la finalidad de poder ejercer un mejor control, en

virtud que la Superintendencia de Administración Tributaria, como certificador de los documentos electrónicos cuenta con la base de datos correspondientes de los documentos emitidos electrónicamente con lo que se ejerce un control automatizado de las transacciones comerciales del contribuyente.

Las acciones anteriormente indicadas, se establecen con la finalidad de prevenir conductas de carácter anómalo las cuales se orienten a causar un perjuicio al régimen jurídico tributario, por el contrario al establecerse que un contribuyente ha incurrido en alguna de las referidas acciones, se le impondrá una sanción orientada a prevenir que continúe efectuado actividades comerciales sin el debido control por parte del ente fiscalizador, evitando de esa manera que se puedan crear transacciones ficticias a través de contribuyentes que simulan actividades de comercio.

Los contribuyentes debidamente registrados en el régimen agropecuario, deberán en forma obligada de conformidad con el Código Tributario (1991) facilitar las tareas de fiscalización, determinación, recaudación, que realice la Administración Tributaria y en especial deberán, observar el adecuado control en relación a llevar los libros y registros referentes a las actividades y operaciones que se vinculen con la tributación, es decir documentar toda actividad ordinaria relacionada al giro comercial que

desarrolle, para el efecto deberán de inscribirse en los registros respectivos, y consecuentemente aportar los datos y documentos necesarios y comunicar las modificaciones de los mismos.

Como parte de sus obligaciones tributarias deberá de presentar las declaraciones que correspondan y formular las ampliaciones o que les fueren solicitadas, cuando se efectúen requerimientos por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria en su función de fiscalización, es de tomar en cuenta que de dichas declaraciones el ente fiscalizador dentro de sus registros electrónicos guarda los resultados de las declaraciones presentadas, con la excepción que no se cuenta con el detalle físico de la misma por lo que se hace indispensable que los contribuyentes, conserven dichos registros por la responsabilidad de carácter administrativa.

Se sustenta en cuanto a que todos los contribuyentes tiene la obligación de conservar en forma ordenada, mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción, el cual como ha sido indicado corresponde a cuatro años, por lo que deberá de resguardar los libros, documentos y archivos, o sistemas informáticos que se relacionan con sus actividades económicas y financieras, ello con la finalidad de establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de sus obligaciones tributarias.

También deberán conservar, por el plazo de cuatro años, todos los documentos en que conste el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

En ese sentido deberán de facilitar a los funcionarios fiscales autorizados, las inspecciones o verificaciones en cualquier local, establecimientos comerciales o industriales, oficinas, depósitos contenedores, cajas registradoras y archivos, así como camiones, tanques, buques, aeronaves y otros medios de transporte, con la finalidad de establecer que efectivamente se cuenta con la capacidad instalada para la prestación de servicios y en su caso, evidenciar que se cuenta con las herramientas para el perfeccionamiento de bienes que sean puesto al consumidor final.

Cuando se lo requiera la Administración Tributaria, los contribuyentes deben de asistir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea indispensable, siempre que en la citación se haga constar el objeto de la diligencia, en la misma podrá concurrir con los documentos que considere necesario para desvanecer cualquier presunción, para el efecto podrá proporcionar la información en forma voluntaria o la que le sea requerida referente a actos, contratos u otros hechos o relaciones mercantiles con terceros, generadores de tributos, siempre que no se viole la garantía de confidencialidad establecida en la Constitución Política de la República de Guatemala (1985) y lo dispuesto en el Código Tributario (1991)

Por lo anterior los contribuyentes del régimen agropecuario que incurran en cualquiera de las omisiones anteriormente indicadas, deberán de ser sancionados de conformidad al Código Tributario (Congreso de la República de Guatemala, 1991) ello derivado que la normativa que le da origen a la referida figura no regula las infracciones en que pueda incurrir el obligado por lo que se hace necesario remitirse al referido cuerpo legal con la finalidad de integrar la norma tributaria.

De lo anterior se puede inferir que la incorporación del contribuyente agropecuario al sistema tributario guatemalteco, tiene como finalidad controlar la actividad que realiza, con la creación de la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria (Congreso de la República de Guatemala, 2019) se pretende obligar a este tipo de contribuyentes a optar por un régimen electrónico, que pretende garantizar un mejor control de sus actividades, en donde la Administración Tributaria tenga acceso a la certificación de sus documentos electrónicos.

### **Régimen electrónico especial de contribuyente agropecuario**

Con la resolución SAT-DSI-838-2019 (Superintendencia de Administración Tributaria, 2019), se crea el Régimen de Factura Electrónica en Línea, el cual podrá abreviarse (FEL), se orienta a los contribuyentes que presten servicios de carácter profesional, individuales

en general, organismos del estado, entidades descentralizadas y autónomas incluyendo las municipalidades, empresas que sea su forma de organización cuyo capital mayoritariamente esté conformado con aportaciones del estado, cualquier entidad sin fines de lucro que reciba, administre o ejecute fondos públicos, entidades de cualquier naturaleza que tenga como fuente de ingresos total o parcialmente aportes del Estado, fideicomisos constituidos con fondos públicos y sociales.

En ese sentido y derivado de la globalización, la Administración Tributaria, deberá de facilitar los medios informáticos necesarios, para la aplicación de la factura en línea, la cual constituye un elemento esencial en la creación del régimen electrónico especial de contribuyente agropecuario, ya que el mismo se base en la inscripción ante el Registro Tributario Unificado de la Administración Tributaria, bajo la modalidad del régimen electrónico, tanto en su inscripción como en la autorización de documentos bajo la modalidad electrónica.

### Régimen de Factura Electrónica en Línea (FEL)

Para el avance de la efectividad del sistema tributario en Guatemala resulta necesario contar con herramientas informáticas de última generación, las cuales permitan un control eficiente de las obligaciones tributarias de los



contribuyentes por parte de la Administración y a su vez posibilite la agilización de las actividades comerciales de los contribuyentes, implementando la emisión de documentos electrónicos con el mismo efecto jurídico de las facturas en papel en el Acuerdo del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria (2018) su artículo 2 literal b, regula el régimen de factura electrónica en línea como modelo operativo y especifica las regulaciones jurídicas que se deben aplicar a dicho documento.

Por lo anterior se puede establecer que el referido régimen comprende la emisión, transmisión, certificación y conservación por medios electrónicos de facturas, notas de crédito y débito, recibos y otros documentos autorizados por la Superintendencia de Administración, que se denominan, documentos tributarios electrónicos, derivados de la prestación de bienes o servicios, en ejercicio de las obligaciones formales de los obligados.

En relación al contribuyente agropecuario como ya fue indicado, no existía una regulación legal, propiamente dicha, que estableciera el tipo de régimen que debía de adoptar, lo cual fomentaba la informalidad en cuanto a su actividad productora, tanto para el sector agrícola como para el sector pecuario, ese vacío legal, fomentaba la informalidad y consecuentemente

la simulación de sus actividades comerciales, por lo que con la creación de la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria (Congreso de la República de Guatemala, 2019), se establece el mecanismo legal con la finalidad de incorporar al régimen tributario a las personas que realicen actividades agropecuarias, tal y como ha sido ampliamente indicado.

### Regulación legal

Como se ha indicado al encontrarse regulada la figura del contribuyente agropecuario en la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria (2019), consecuentemente se regula la figura del régimen electrónico de contribuyente agropecuario, mediante el cual, se beneficia a aquellos contribuyentes que realicen actividades agropecuarias a optar por esta modalidad, ofreciéndoles incentivos fiscales, para su incorporación al sistema tributario, incluyendo una disminución de la base imponible diferente a la del pequeño contribuyente.

Por lo anterior se puede evidenciar que de conformidad con la norma citada, se efectúa una disminución a la base imponible del régimen especial, lo que conlleva una ventaja tributaria frente al pequeño contribuyente, dicha disposición a su vez establece el beneficio de no

perder la calidad de la anterior figura especial ante el inobservancia de su obligación sustantiva de carácter tributario, otorgándole la posibilidad de pagar un uno por ciento en el mes posterior, sin perder las prerrogativas de su regulación legal, lo que coloca en una posición distinta en virtud que su incumplimiento no genera infracciones, de índole pecuniarias.

Como se puede observar la incorporación de los contribuyentes agropecuarios en el sistema tributario, trae aparejada la obligación en cuanto a la emisión de facturas sobre sus ventas a través del sistema de Factura Electrónica (FEL), es aplicable a las personas inscritas bajo el régimen de pequeño contribuyente, diferenciando uno del otro en cuanto al tipo impositivo regulado, el cual constituye el adeudo a cubrir y la cantidad de sus ingresos anuales, siendo la característica principal de este régimen especial electrónico la emisión de la factura en forma electrónica que tendrá a bien el control y regularización de las actividades comerciales como ya se mencionó anteriormente.

### Beneficios fiscales

Se puede entender como beneficio fiscal la ventaja que se le otorga a un grupo o sector determinado, en materia tributaria, se da en relación con la generalidad de contribuyentes, en ese sentido se considera como beneficio

fiscal las exenciones dirigidas como fue indicado a un sector en especial, asimismo, la reducción de la base impositiva para el cumplimiento de la obligación tributaria, ambas situaciones, presuponen una división entre contribuyentes bajo el mismo hecho generador.

Por lo anteriormente indicado y de conformidad con los artículos ya citados, se puede evidenciar la existencia de incentivos de carácter fiscales exclusivamente regulados a los contribuyentes que efectúan actividades agropecuarias, tanto en la base del impuesto a cubrir, así como también el hecho generador de la obligación tributaria, la cual genera un aspecto novedoso para la incorporación en el régimen especial electrónico.

Dentro de las prerrogativas que regula dicha normativa legal, interesa recalcar, la posibilidad de prestar bienes o servicios por un monto de tres millones de quetzales (Q.3,000,000,00) anuales, se le aplicará el tipo impositivo del cuatro por ciento (4%) mensual de sus ingresos, la facultad de que se le debite el impuesto de una cuenta bancaria, para los casos de encontrarse sujeto a un proceso penal poder regularizar su situación a través del pago a cuenta de tercero, el contribuyente que no tenga los fondos suficientes para cubrir el impuesto de este régimen en la fecha establecida, presentará la declaración dentro de los días que faltan para finalizar el mes calendario, pagando un tipo impositivo del cinco por

ciento (5%) sobre el valor de los ingresos reportados en el mes inmediato anterior, de conformidad con las facturas electrónicas emitidas para tal efecto, sin que ello implique su exclusión del Régimen Electrónico de Pequeño Contribuyente y Régimen Especial de Contribuyente Agropecuario, estas figuras también se encuentran exentas del pago del Impuesto Sobre la Renta.

En ese sentido se puede observar que la referida figura especial, genera alicientes fiscales distintos a los del régimen de pequeño contribuyente que aplica el tipo impositivo del 5%, lo cual constituye un incentivo sobre cualquier otra actividad económica que realicen los obligados inscritos bajo dicha modalidad, lo cual genera un aspecto novedoso para los obligados de las actividades agrícolas y pecuarias, en cuanto a su formalización a través de su incorporación en la figura electrónica, regulada en la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria (2019)

Hecho generador

Constituido por todas las actividades de carácter agrícola y pecuario encaminadas a la producción y comercialización en el sector agropecuario, que lleva aparejada la obligación de encontrarse inscrito ante la

Superintendencia de Administración Tributaria y consecuentemente el deber de la emisión de factura electrónica, ello dentro de los compromisos formales que deben de observar por parte de los contribuyentes.

### Base imponible

Se deriva de la venta anual de los productos, de los contribuyentes que se dediquen a actividades de carácter agropecuario que no excedan los tres millones de quetzales, dentro del año fiscal computado del uno de enero al treinta y uno de diciembre, estos comerciantes podrán solicitar ante la Administración Tributaria inscripción al Régimen Electrónico Especial de Contribuyente Agropecuario.

### Obligaciones del Régimen electrónico especial de contribuyente agropecuario

Con la finalidad de formalizar la actividad agropecuaria en el país, surge la necesidad de inscribir ante el Registro Tributario Unificado, de la Superintendencia de Administración Tributaria, a los obligados que opten por el Régimen Electrónico Especial de Contribuyente Agropecuario, con la finalidad que los mismos puedan cumplir con sus deberes formales y sustantivos, además de las referidas acciones, la Ley de Simplificación,

Actualización e Incorporación Tributaria (Congreso de la República de Guatemala, 2019) establece otras de carácter especial, en las que deben de incurrir los referidos contribuyentes.

El contribuyente debe registrar ante el ente recaudador una cuenta bancaria y autorizar a este último, para que el décimo día hábil de cada mes calendario, debite automáticamente de dicha cuenta el monto equivalente a aplicar el tipo impositivo del cuatro por ciento (4%) sobre el total de ingresos reportados en el mes inmediato anterior, de conformidad con las facturas electrónicas emitidas para tal efecto.

La resolución de incorporación a este régimen deberá constar en las facturas electrónicas, en este caso, las personas individuales o jurídicas, entes o patrimonios, que sean agentes de retención, los que llevan contabilidad completa y los que sean designados por la Superintendencia de Administración Tributaria, cuando paguen, acrediten en cuenta o de cualquier manera pongan a disposición ingresos a los contribuyentes calificados en este régimen no realizarán la retención a que hacen referencia los artículos 48 y 54 "B" de la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria (2019)

Por lo anterior para poder ostentar la figura especial del régimen electrónico, los contribuyentes que así lo solicitaran, deberán de cumplir con los requisitos establecidos en los artículos ya indicados, asimismo, generar la autorización de facturas electrónicas con las formalidades establecidas por la Superintendencia de Administración Tributaria, tomando en consideración que las mismas no generaran derecho a la devolución de crédito fiscal.

### Implicaciones legales del régimen electrónico especial de contribuyente agropecuario

Con la vigencia de la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria (Congreso de la República de Guatemala, 2019) la cual incorpora al sistema tributario guatemalteco, la figura de régimen especial de contribuyente agropecuario, el régimen electrónico de pequeño contribuyente y régimen electrónico de contribuyente agropecuario, establece incentivos fiscales, dirigidos a los contribuyentes, a los cuales se les ha denominado contribuyente agropecuario, bajo la prerrogativa de poder formalizar sus actividades comerciales y consecuentemente cumplir con el pago de sus impuestos.



La Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria (2019), se establece la existencia de diferencias entre las figuras del régimen de pequeño contribuyente y el régimen electrónico especial de contribuyente agropecuario, dentro de las referidas se puede evidenciar, la base imponible la cual constituye un incentivo de carácter fiscal, bajo la condicionante de adoptar la referida figura contenida en dicho cuerpo legal, logrando en ese sentido, atraer a la formalidad a los productores agrícolas y pecuarios, dotando de certeza jurídica los actos que los referidos efectúen dentro de las actividades sujetas a fiscalización por parte del fisco.

Es determinante resaltar lo relativo al objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria que por imperativo legal deberá de velar por el cumplimiento de los deberes formales y sustantivos de todos los contribuyentes, en aplicación de la normativa tributaria que se encuentra vigente en armonía al ordenamiento jurídico de carácter ordinario, en ese sentido con la creación de la figura legal de régimen electrónico de contribuyente agropecuario, su aplicación conlleva inmersa la mejora de los controles de la referida institución, utilizando los recursos informáticos aumentando en ese sentido la recaudación impositiva.

De lo anterior se puede establecer que al momento de la emisión de Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria (2019), ha dotado de herramientas que posibilitan al ente recaudador mejorar los controles que ejercitan, lo anterior en concordancia con los principios constitucionales, que deberán de inspirar su creación, fomentando incentivos fiscales, con los cuales se podrá atraer a la formalidad, aquellos contribuyentes que constituyen sectores de carácter económicos importantes para el país quienes ante la falta de regulación legal, omitían el cumplimiento constitucional de colaborar con el gasto público.

Por lo acotado el principio de legalidad en materia tributaria se deriva en que sólo la ley puede especificar los elementos de la estructura básica de los tributos, criterio que es recogido por la Constitución Política de la República de Guatemala (Asamblea Nacional Constituyente, 1985) al establecer que corresponde con exclusividad al Congreso de la República, al decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la Equidad y Justicia Tributaria, así como determinar las bases de recaudación.

En cuanto a lo establecido se evidencia la existencia de una repercusión legal en cuanto a otorgar incentivos fiscales al régimen electrónico especial del contribuyente agropecuario, fomentando la voluntariedad de los

contribuyentes en cuanto a su inscripción ante la Administración Tributaria, mejorando en ese sentido los controles a través de sistemas informáticos, que facilitan el cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como; la posibilidad de ampliar el padrón de contribuyentes legalmente inscritos, lo que posibilita el incremento de la recaudación impositiva.

En cuanto a las ventajas que representa la referida figura lo constituye la base imponible afecta al pago del Impuesto al Valor Agregado del 4%, sobre sus ingresos que no sobrepasen los tres millones de quetzales Q.3, 000.000.00, anuales, en virtud de lo anterior se puede establecer el incentivo que representa al contribuyente agropecuario, el encontrarse inscrito ante el ente fiscalizador aunado a poder documentar sus actividades comerciales a través de procedimientos ágiles y eficaces en cuanto a la emisión de la factura electrónica.

Aunado a lo descrito dicho régimen se encuentra exento al pago del Impuesto Sobre la Renta, en el mismo sentido que el pequeño contribuyente, lo que constituye un único pago en forma mensual del Impuesto al Valor Agregado (IVA), con el aliciente que la misma Administración debitara de la cuenta registrada el monto del impuesto que se determine de la emisión de los documentos de soporte electrónicos emitidos dentro del mes de actividades reportadas sin necesidad de acudir a una institución bancaria a efectuar el pago.

Por lo anterior se establece que la incorporación de los contribuyentes del sector agropecuario al sistema tributario guatemalteco, constituye una herramienta de control por parte del ente fiscalizador, que a través de la implementación de sistemas informáticos posibilita el aumento de la recaudación impositiva en observancia de los principios constitucionales en la emisión de normas de carácter tributario, que fomenten el desarrollo económico para el país a través del adecuada percepción de los tributos

## **Conclusiones**

Derivado del principio de legalidad contenido en la Constitución Política de la Republica de Guatemala la Superintendencia de Administración Tributaria, deberá de establecer la clasificación en que pueden ser catalogados los contribuyentes, de conformidad con las actividades que desarrollan, en ese sentido con similitud de elementos se regulan los regímenes del pequeño contribuyente, el contribuyente agropecuario y el Electrónico Especial para los Contribuyentes Agropecuarios, los cuales únicamente difieren en cuanto a la aplicación de su regulación legal la cual se encuentra en el Código Tributario, La Ley del Impuesto Al Valor Agregado y la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria.

Derivado de la regulación legal de régimen de pequeño contribuyente y la incorporación del contribuyente agropecuario se establecen las diferencias en cuanto a la base imponible que le corresponde al primero en cuanto al cinco por ciento mensual siempre y cuando sus ingresos no excedan de los ciento cincuenta mil quetzales anuales en contraposición al Régimen Electrónico Especial para los Contribuyente Agropecuario cuya base la constituye el cuatro por ciento mensual de sus ingresos con la salvedad que los mismos no superen los tres millones de quetzales anuales.

Al regular el Régimen de Contribuyente Agropecuario y el Electrónico Especial para los Contribuyentes Agropecuarios, se pretende por parte del Congreso de la República la emisión de leyes que motiven a las personas a la formalización e incorporación al sistema tributario a través de incentivos fiscales, con la finalidad que el ente fiscalizador aumente la recaudación impositiva en el ejercicio fiscal en cumplimiento a su ley orgánica y consecuentemente, el Estado de Guatemala pueda lograr sus fines, traducidos en el bien común para todos los habitantes.

## Referencias

- Asamblea Nacional Constituyente. (31 de mayo de 1985). Constitución Política de la República de Guatemala. Guatemala, Guatemala.
- Congreso de la República de Guatemala. (28 de enero de 1970). Código de Comercio . *Decreto 2-70*. Guatemala, Guatemala.
- Congreso de la República de Guatemala . (5 de Julio de 1973). Código Penal . *Decreto 17-73* . Guatemala .
- Congreso de la República de Guatemala. (9 de Enero de 1991). Código Tributario . *Decreto 6-91*. Guatemala, Guatemala.
- Congreso de la República de Guatemala. (7 de Mayo de 1992). Ley del Impuesto al Valor Agregado. *Decreto 27-92*. Guatemala, Guatemala.
- Congreso de la República de Guatemala. (12 de enero de 1998). Ley Organica de la Superintendencia de Administración Tributaria. *Decreto 1-98 del Congreso de la República* . Guatemala, Guatemala, Guatemala.
- Congreso de la República de Guatemala. (24 de Septiembre de 2019). Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria . *Decreto 7-2019*. Guatemala, Guatemala.
- Cornejo, H. M. (1987). *Acerca del principio de legalidad en el Derecho Tributario Peruano*. Lima, Peru.
- Gonzáles, G. ., (1999). *La Interpretación de la norma tributaria*. Madrid, españa: Pamplona Arazandi.
- Jefe de Gobierno. (1964). Código Civil. *Decreto Ley 106*. Guatemala, Guatemala.

Queralt, J. M. (2019). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid, España, España : Tecnos.

Superintendencia de Administración Tributaria . (12 de Abril de 2018 ).  
Acuerdo del Directorio Superintendencia de Administración  
Tributaria . Guatemala , Guatemala .

Superintendencia de Administración Tributaria. (11 de Septiembre de  
2019). SAT-DSI-838-2019. Guatemala, Guatemala.

Villegas, H. B. (2008). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*  
(7ma Edición ed.). Buenos Aires, Argentina: Ediciones De Palma.