



UNIVERSIDAD  
PANAMERICANA

*"Sabiduría ante todo; adquiere sabiduría"*

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

**Principio de equidad tributaria en el régimen especial  
del contribuyente agropecuario**  
(Tesis de Licenciatura)

Luis Fernando Estrada Fabián

Guatemala, marzo 2021

**Principio de equidad tributaria en el régimen especial  
del contribuyente agropecuario**  
(Tesis de Licenciatura)

Luis Fernando Estrada Fabián

Guatemala, marzo 2021

Para efectos legales y en cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 1º, literal h) del Reglamento de Colegiación del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, **Luis Fernando Estrada Fabián** elaboró la presente tesis, titulada **Principio de Equidad Tributaria en el Régimen de Contribuyente Especial Agropecuario.**

## **AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD PANAMERICANA**

Rector M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus

Vicerrectora Académica Dra. Alba Aracely Rodríguez de González

Vicerrector Administrativo M. A. César Augusto Custodio Cobar

Secretario General EMBA. Adolfo Noguera Bosque

## **AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA**

Decano Dr. Enrique Fernando Sánchez Usera

Vice Decana M. Sc. Andrea Torres Hidalgo

Director de Carrera M. A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán

Coordinador de Sedes M. Sc. Mario Jo Chang

Coordinador de Postgrados y

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

Coordinadora de Procesos académicos Licda. Gladys Jeaneth Javier Del Cid



UNIVERSIDAD  
PANAMERICANA

"Sabiduría ante todo; adquiere sabiduría"

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, once de julio de dos mil veinte. -----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA EN EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL CONTRIBUYENTE AGROPECUARIO**, presentado por **LUIS FERNANDO ESTRADA FABIÁN**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), reúne los requisitos de esta casa de Estudios, es procedente **APROBAR** dicho punto de tesis y para el efecto se nombra como Tutor al **M.A. JAIME TRINIDAD GAITÁN ALVAREZ**, para que realice la tutoría del punto de tesis aprobado.

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

1779

upana.edu.gt

Diagonal 34, 31-43 Zona 16

# Jaime Trinidad Gaitán Alvarez

abogado y notario

Ciudad de Guatemala 11 de enero de 2020.

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

Estimados señores:

Tengo el agrado de dirigirme a ustedes, haciendo referencia a mi nombramiento como tutor del estudiante Luis Fernando Estrada Fabián, carné 201906080. Al respecto se manifiesta que:

- a) Brindé acompañamiento al estudiante en referencia durante el proceso de elaboración de la tesis denominada "*Principio de equidad tributaria en el régimen especial del contribuyente agropecuario*".
- 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,



Jaime Trinidad Gaitán Alvarez



UNIVERSIDAD  
PANAMERICANA

"Sabiduría ante todo; adquiere sabiduría"

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, once de diciembre de dos mil veinte. -----  
En virtud de que el proyecto de tesis titulado **PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA EN EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL CONTRIBUYENTE AGROPECUARIO**, presentado por **LUIS FERNANDO ESTRADA FABIÁN**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), ha cumplido con los dictámenes correspondientes del tutor nombrado, se designa como revisor metodológico a la **LCDA. ADANNETTE ESPERANZA RODRIGUEZ RODAS**, para que realice una revisión del trabajo presentado y emita su dictamen en forma pertinente.



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

☎ 1779

🌐 upana.edu.gt

📍 Diagonal 34, 31-43 Zona 16



UNIVERSIDAD  
PANAMERICANA

"Sapientia ante todo, adquiere sapientia"

Guatemala, 10 de febrero de 2021

Señores Miembros

Consejo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia

Universidad Panamericana

Presentes. -

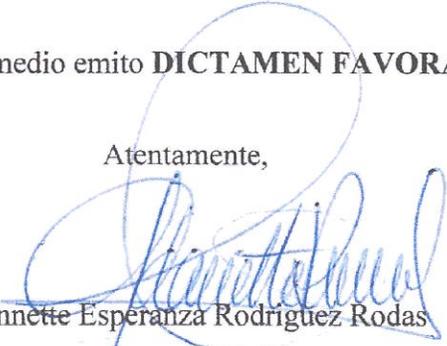
Estimados señores:

Tengo el agrado de dirigirme a ustedes, haciendo referencia a mi nombramiento como revisora de la tesis del estudiante Luis Fernando Estrada Fabián, ID 000096676, carné número 201906080, titulada **Principio de equidad tributaria en el régimen especial del contribuyente agropecuario**. Por lo que al respecto manifiesto lo siguiente:

- a) Se realizó una revisión de la versión final de la investigación, tanto de forma como de fondo.
- b) En el proceso de revisión se realizaron sugerencias y cambios al trabajo final, los cuales fueron realizados de manera satisfactoria por parte del estudiante.
- c) Durante el proceso de revisión se constató que cumple con los requerimientos metodológicos establecidos por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia para esta modalidad académica, el tema abordado a consideración de la suscrita contiene un aporte significativo a la sociedad.

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

Atentamente,

  
Adannette Esperanza Rodríguez Rodas

Colegiado 20370

*Licda. Adannette Esperanza  
Rodríguez Rodas  
Abogada y Notario*



## ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **LUIS FERNANDO ESTRADA FABIÁN**  
Título de la tesis: **PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA EN EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL CONTRIBUYENTE AGROPECUARIO**

El Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia,

### Considerando:

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

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

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

### Por tanto,

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

Guatemala, 26 de febrero de 2021.

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

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





Sophia Alejandra Quezada Palma  
Abogada y Notaria



En la ciudad de Guatemala, el día dieciséis de febrero del año dos mil veintiuno, siendo las catorce horas en punto, yo, **SOPHIA ALEJANDRA QUEZADA PALMA**, Notaria, me encuentro constituida en la sede central de la Universidad Panamericana, ubicada en la Diagonal treinta y cuatro, treinta y uno guión cuarenta y tres zona dieciséis, de esta ciudad, en donde soy requerida por **LUIS FERNANDO ESTRADA FABIAN**, de cincuenta y siete años de edad, casado, guatemalteco, Contador Público y Auditor, de este domicilio, quien se identifica con Documento Personal de Identificación (DPI) con Código Único de Identificación (CUI) Dos mis cuatrocientos noventa y siete, veintinueve mil novecientos ochenta y nueve cero ciento uno (2497 29989 0101), extendido por el Registro Nacional de las Personas (RENAP) de la República de Guatemala. El objeto del requerimiento, es hacer constar su **DECLARACIÓN JURADA** de conformidad con las siguientes cláusulas: **PRIMERA:** Manifiesta **LUIS FERNANDO ESTRADA FABIAN**, bajo solemne juramento de Ley y advertido de la pena relativa al delito de perjurio, ser de los datos de identificación personal consignados en la presente y que se encuentra en el libre ejercicio de sus derechos civiles. **SEGUNDA:** Continúa manifestando bajo juramento el requirente: i) ser autor del trabajo de tesis titulado: **"Principio de equidad tributaria en el régimen especial del contribuyente agropecuario"**; 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, impresa en ambos lados, que numero, sello y firmo, a la cual le adhiero los timbres para cubrir los impuestos correspondientes que determinan las leyes respectivas: un timbre notarial del valor de diez quetzales con serie y número AW guion cero setecientos sesenta y nueve mil setecientos noventa y seis (AW-769796) y un timbre fiscal del valor de cincuenta centavos de quetzal con número dos millones ciento setenta y nueve mil ciento sesenta y uno (2179161). Leo lo escrito al requirente, quien, enterado 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:**



**Sophia Alejandra Zuñeda Palma**  
Abogada y Notaria

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

## DEDICATORIA

A Dios

El creador de todo lo que es y existe y dueño de la sabiduría y el conocimiento. *“Yo soy, quien te mando que te esfuerces y seas valiente, no temas ni desmayes porque Yo Jehová tu Dios, estaré contigo donde quiera que vayas”*. Josué 1:9

A mi esposa

Vivi, por su amor y paciencia, por motivarme y apoyarme incondicionalmente en todo momento para hacer realidad este sueño.

A mi madre

Irma Yolanda, por enseñarme con su ejemplo a luchar, a no desmayar y salir adelante.

A mis hijos

Luis Fernando, David Josué y José Pablo, mi orgullo y fuente de inspiración.

A mis familiares y

amigos

Por alentarme y darme ánimo en todo momento.

A la Universidad Panamericana por permitirme completar y alcanzar este objetivo.

# Índice

Resumen	i
Palabras clave	ii
Introducción	iii
Principio de equidad tributaria en el régimen especial del contribuyente Agropecuario	1
Principio de equidad tributaria	1
Régimen especial de contribuyente agropecuario	14
Equidad tributaria en el régimen especial de contribuyente agropecuario	34
Conclusiones	56
Referencias	59

## **Resumen**

En el presente trabajo se realizó un estudio y análisis del Principio Constitucional de Equidad Tributaria y su aplicación en los diferentes regímenes simplificados y especiales incluidos en la legislación tributaria vigente, con la finalidad de determinar la congruencia de las normas impositivas de cada régimen con las disposiciones Constitucionales y la comparación de estos entre sí.

Durante el desarrollo del estudio se abordaron diferentes temas relacionados con el título del trabajo como lo son los antecedentes de la equidad, su definición, las características, el fundamento Constitucional que lo contempla y la forma en que se aplica dentro de las normas tributarias existentes. Seguidamente se estudió y analizó el régimen especial de contribuyente agropecuario, el cual cobra vigencia hace menos de un año, siendo este régimen la principal razón del origen de esta exposición la cual abarcó desde la naturaleza del sector en que se desenvuelve este tipo de contribuyente, el giro de su negocio, sus particularidades y la manera en que la Administración Tributaria lo incorporó a la formalidad.

El estudio se complementó efectuando una comparación de cada régimen especial y simplificado vigente, para el efecto se utilizaron tablas comparativas que permitieron demostrar diferencias y similitudes entre uno y otro régimen, se descartaron las coincidencias para centrar el análisis en las incongruencias lo que permitió comprobar que existen situaciones que contravienen los principios de equidad, igualdad y justicia tributaria así como vicios constitucionales que requieren corrección por parte del Organismo Legislativo.

## **Palabras clave**

Equidad. Tributo. Contribuyente. Agropecuario. Régimen.

## **Introducción**

La Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, indica en su primer artículo que tiene por objeto promover la incorporación al sistema tributario de todas aquellas personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que por la naturaleza de las actividades que realizan estén obligadas a registrarse ante la Administración Tributaria y por ende atender las disposiciones de la legislación tributaria, otorgando para su cumplimiento condiciones de simplificación y facilitación.

La Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria en su tercer considerando establece que con el propósito de atender el deber cívico instituido en la Constitución Política de la República de Guatemala de contribuir a los gastos públicos, es pertinente conceder a todos los agentes económicos que por disposiciones legales deben estar registrados o ya están registrados ante la Superintendencia de Administración Tributaria, las facilidades necesarias para que, atendiendo a su capacidad contributiva se incorporen a los diversos regímenes establecidos en el sistema tributario o bien puedan regularizar su situación ante la autoridad.

Con la premisa anterior y con las atribuciones que la Constitución Política de la República de Guatemala le confiere al Congreso de la República se creó una nueva normativa tributaria que dio origen al nuevo régimen tributario denominado régimen especial de contribuyente agropecuario; para el efecto fueron adicionados los artículos necesarios en la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y se definieron las actividades involucradas, los requisitos de inscripción, las bases y los tipos impositivos específicos para este nuevo régimen especial de contribuyente agropecuario.

El presente estudio busca establecer si el nuevo régimen especial de contribuyente agropecuario cumple con los fundamentos constitucionales de equidad, legalidad y justicia tributaria, y en caso de no ser así, determinar las razones por las cuales dichas normas incumplen con el precepto constitucional, recomendando las posibles alternativas de solución que permitan corregir el problema.

Los objetivos del estudio serán, comprobar la aplicación del principio de equidad tributaria en el nuevo régimen especial de contribuyente agropecuario. Analizar el principio de equidad tributaria como fundamento rector de la recaudación. Examinar el régimen especial de contribuyente agropecuario y los contribuyentes inscritos en este régimen.

Para desarrollar el tema propuesto se utilizarán los métodos analítico y deductivo los cuales permiten determinar y examinar las diferentes doctrinas y normativa tributaria existente que regula los distintos regímenes tributarios de los contribuyentes. El tipo de investigación a realizar es eminentemente bibliográfica y documental con el apoyo ineludible de la doctrina, la normativa jurídica tributaria vigente ya establecida para el análisis y estudio del tema del régimen especial de contribuyente agropecuario, lo que en su conjunto permitirá contar con un marco de referencia adecuado para realizar este estudio.

La investigación se dividirá en tres temas, siendo el primero de ellos el que tratará sobre el principio de equidad tributaria, sus antecedentes, definición y características, su fundamento constitucional, así como su aplicación en el ámbito del Derecho Tributario, seguidamente se abordará el tema central del estudio que gira alrededor del régimen de contribuyente especial agropecuario, su naturaleza jurídica, objeto del régimen y obligaciones, finalmente se efectuará una comparación de los regímenes especiales y simplificados existentes con respecto al régimen especial de contribuyente agropecuario, para el efecto se elaborarán tablas comparativas y se examinarán y analizarán aquellas diferencias susceptibles de contravenir los principios constitucionales ya mencionados y se cuantificarán en la medida de lo posible sus efectos.

## **Principio de equidad tributaria en el régimen especial del contribuyente agropecuario**

### **Principio de equidad tributaria**

Se refiere a la obligación que tienen los ciudadanos de un territorio a pagar tributos en forma uniforme. Según este principio nacionales y extranjeros se benefician de los servicios públicos y de las instituciones estatales; lo que amerita el pago de servicios. Surgiendo así la necesidad de crear instituciones que regulen las normas establecidas y resuelvan las controversias, penalizando las infracciones en forma justa.

Este deber ciudadano de contribuir con las necesidades del Estado es protegido por la Constitución Política de la República de Guatemala con el principio de legalidad y de capacidad de pago, ambos son congruentes en el sentido que el sistema tributario debe ser justo y equitativo. De la misma forma el Código Tributario Guatemalteco en su primer considerando indica que es promulgado con el objeto de evitar arbitrariedades y abusos de poder, y normar adecuadamente las relaciones entre el fisco y los contribuyentes.

La Gaceta No. 63, expediente No. 1233-01, sentencia: 05-02-02, describe

En la elaboración legislativa del tributo y como vía de justicia tributaria hay tres momentos importantes: la delimitación del hecho imponible, que se refiere a la aptitud abstracta para concurrir a las cargas públicas; la delimitación de la base imponible, que es la que orienta la fijación normativa a efectos de procurar la igualdad en razón del grado de capacidad contributiva de cada presupuesto objetivo; y finalmente, la delimitación de la cuota tributaria, es decir, la regulación de las tarifas o alcúotas individuales. Es en esta última fase en la cual se trata de la capacidad contributiva específica, que consiste en la adecuación de la igual aptitud objetiva para concurrir a las cargas públicas a la desigual situación de los potenciales contribuyentes. Se produce en la fase de delimitación de la cuota tributaria una relación que lleva a la igualdad ante la ley, para que la justicia se produzca en cada caso concreto y se alcance con ello la equidad. Derivado de lo anterior, es la capacidad contributiva específica (aptitud subjetiva comparativa) la que orienta la determinación concreta de la deuda tributaria en razón de las circunstancias personales de cada sujeto (subjetivación del tributo)

La cita anterior nos advierte que en toda carga impositiva debe delimitarse apropiadamente el hecho imponible o hecho generador del tributo, la base imponible que constituye el monto, la cantidad o cuantía sobre la cual se calculará el tributo o su tarifa y finalmente la cuota del tributo, estos tres elementos son los necesarios e indispensables en todos y cada uno de los tributos que un Estado debe considerar al determinar las cargas tributarias que deben soportar los contribuyentes. Es claro que los gobernados tienen el deber constitucional de respaldar al Gobierno de un Estado por medio de su aporte económico, pero este debe ser equilibrado y conforme a sus posibilidades de manera que su contribución no erosione su capacidad económica de tal forma que le impida vivir dignamente.

## **Antecedentes**

Desde la creación de la sociedad surgieron necesidades individuales y comunitarias que dieron origen a la creación de normas para vivir en forma segura y armoniosa. Para cubrir estas necesidades se crearon los tributos. Originalmente los tributos se obtenían al ganar las guerras, los reyes o gobernadores se quedaban con el botín que consistía en tierras, tesoros y esclavos. Muchas veces las guerras se extendían y el rey no podía seguir financiándolas, así que solicitaba ayuda de sus nobles para sostener el reino y su ejército.

Donald Ramos (2009) menciona:

Quando se incrementaban las guerras los nobles ya no eran capaces de sostener estos gastos y la solicitud de bienes se extendía a todos los súbditos. Cada época a través de la historia nos narra como las diferentes culturas respondían ante la imposición de tributos. Por ejemplo, en Grecia inicialmente manifestaron su oposición de contribuir en forma obligatoria, pero al ver que eran necesarios accedieron al pago y fueron muy exigentes en que se usaran de forma correcta. En Roma los tributos se obtenían de los pueblos vencidos, al extenderse el imperio, estos ya no fueron suficientes y fue necesario que todo el pueblo romano tributara.

Conforme a lo anterior se deduce que en el pasado lo común eran las guerras, muchos pueblos vivían de ellas como un *modus operandi* para extender sus territorios, pero tenían un alto costo, no solo en vidas sino económicos y financieros, en ocasiones los súbditos debían tributar dos

veces, la primera vez para financiar e ir a la guerra y la segunda cuando esta se perdía, el pueblo vencedor exigía al vencido el pago de tributo como recompensa por su victoria o a cambio de que los vencidos conservaran la vida.

Donald Ramos (2009) agrega:

En Guatemala, los indígenas mayas y los campesinos debían sostener a los gobernantes, jefes locales y sacerdotes. Tributaban en especie y con el trabajo de esclavos. Fue de esta forma como se construyeron los centros ceremoniales. Al momento de ser conquistados, los mayas pagaban por medio del sistema de encomiendas o repartimiento; quienes gobernaban aprovechaban el trabajo de los indígenas. Los españoles pagaban impuestos a la corona en efectivo (por medio del quinto real).

Al lograr su independencia recurrieron a préstamos con los ingleses e iniciaron con impuestos a la exportación de café, trabajos forzados para la población indígena en plantaciones y en la construcción de obras públicas. Al surgir la República los impuestos recaían en la exportación e importaciones de bienes agrícolas e industrializados. A medida que se desarrolla la población y las agrupaciones, se manifiestan las necesidades públicas y surge el Estado; el cual incluye la población, territorio y gobierno. Para cumplir con sus objetivos el Estado necesita obtener ingresos, de esta forma se establecen los tributos a los pobladores. (pp. 11-13)

La cita previa nos muestra como a través de la historia tributaria guatemalteca fueron surgiendo distintas clases de tributos cuya finalidad siempre ha sido el sostenimiento del Estado, es así como en un inicio existió el impuesto de alcabala que consistía en el pago a la Corona Española de un dos por ciento de los valores implicados en cualquier operación de traspaso, compraventa o herencia, hoy en día se regula en una ley denominada Ley Sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, por otra parte estaba el almojarifazgo que era un porcentaje sobre la importación de toda clase de productos, y su monto era fijado en relación con el valor de estos en las Indias y no por el precio que tuvieran estas en el puerto de embarque, además, iba aumentando de acuerdo al tramo de movimiento de mercaderías, de igual manera existieron los espolios consistentes en muebles, dinero, alhajas, créditos y bienes inmuebles y semovientes que los obispos dejaban a su muerte y pasaban a formar parte del erario público.

El tributo es el monto en dinero que la población debe pagar al Estado, el artículo 9 del Código Tributario indica que “Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en el ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.” El Estado tiene la potestad de obligar al pago de los tributos; si estos, no se contribuyen de forma voluntaria, impone sanciones.

La Constitución Política de la República, establece en el artículo 135 inciso d) “Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley.” En la misma se afirman principios generales de tributación como: principio de legalidad, principio de equidad, principio de justicia tributaria, principio de no confiscación y de retroactividad. El principio de legalidad establece que toda norma tributaria debe regularse en la ley, tanto su creación, aplicación y procedimientos, sin contravenir el principio de jerarquía constitucional. Específicamente el artículo 239 señala el principio de legalidad e indica que:

Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a) el hecho generador de la relación tributaria, b) las exenciones, c) el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria, d) la base imponible y el tipo impositivo, e) las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos, y f) las infracciones y sanciones tributarias.

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

En cuanto al principio de justicia se refiere a la capacidad económica de pago de cada contribuyente, a mayor renta, mayor impuesto, a mayor riqueza mayor pago tributario. La Constitución Política de la República, establece en el artículo 243 “El sistema tributario debe ser justo y

equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.”

El principio de no confiscación establece que el fisco no está autorizado a tomar el total de los bienes de un contribuyente para pagar impuestos. El artículo 41, de La Constitución Política de la República de Guatemala indica que:

Por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna, se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.

La irretroactividad de la ley, es el principio indicado en el artículo 15 de La Constitución Política de La República “La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo.” Adicional a lo establecido constitucionalmente, en materia tributaria el Código Tributario de Guatemala, al referirse a la retroactividad, regula en su artículo 66 que “Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes.”

Es claro que al igual que en otras materias del derecho, en el ámbito tributario también se aplica lo que en la doctrina se denomina *induvio* pro-contribuyente.

## **Definición**

La palabra equidad proviene del latín *equitas o aequitas*<sup>1</sup>. *Aequitas* es el concepto romano de justicia, equidad, conformidad, simetría y rectitud. En la Antigua Roma hacía referencia al concepto de equidad o trato justo entre individuos. La equidad es la forma justa de la aplicación del derecho y se rige por reglas en un caso concreto con el fin de ser justo, e impide que la aplicación de la misma en algunos casos perjudique a las personas. La interpretación de la justicia debe dirigirse a lo justo; la equidad completa lo que la justicia no alcanza. Se refiere a la justicia tributaria y se fundamenta en la democracia del Estado. Según este principio todos los habitantes de una nación tienen la capacidad de pagar impuestos conforme a sus ingresos<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> <https://www.significados.com/equidad/>

<sup>2</sup> <https://www.significados.com/equidad/>

Todos deben contribuir a los gastos públicos. En ese sentido en el artículo 135 literal “d” de la Constitución Política de la República, regula dentro de los deberes y derechos cívicos de los guatemaltecos, estos deben “Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley.

## **Características**

El diccionario de la Real Academia Española se refiere a la palabra característica, la cual proviene del francés *caractéristique* como un adjetivo perteneciente o relativo al carácter, adicional de indicar que se refiere a una cualidad que permite distinguir a alguien o algo de sus semejantes. En ese sentido las características que distinguen al principio de equidad según el observatorio fiscal de la Pontificia Universidad Javeriana de Bogotá Colombia<sup>3</sup> son las siguientes:

### Equidad

El pago de impuestos debe estar repartido de manera equitativa entre todos los contribuyentes. Esto implica dos cosas: primero, la llamada equidad horizontal, según la cual dos contribuyentes con las mismas características (tales como género, raza, religión) deben tener la misma carga tributaria. Segundo, la equidad vertical, que requiere que los contribuyentes con mayores ingresos paguen más que los que tienen menores ingresos.

---

<sup>3</sup> Observatorio Fiscal de la Universidad Javeriana. (2018). Guía ciudadana a la tributación y el gasto del Estado colombiano. Recuperado de <https://www.ofiscal.org/guias-ciudadanas>

Lo que describe la cita anterior es lo que también se conoce como la igualdad desde el punto de vista tributario, es decir sin ningún tipo de discriminación de la persona a quien corresponde tributar, puesto que esa equidad horizontal y vertical tiene como propósito la aplicación general del tributo y acorde a la capacidad del contribuyente, el tributo que no considera la capacidad tributaria no puede denominarse equitativo.

#### Eficiencia

Los impuestos no deben distorsionar el desempeño económico del país. La economía se distorsiona cuando, a causa de un impuesto, las personas toman decisiones distintas de las que tomaría sin él y esto lleva a pérdidas económicas. Por ejemplo, cuando se cobra un impuesto al patrimonio de las empresas, estas pueden preferir invertir menos en nuevos equipos que aumentan su productividad y que incrementan su patrimonio, lo cual afecta negativamente a la economía.

Es claro que el Estado necesita crear tributos para el cumplimiento de las necesidades sociales demandadas por los gobernados, pero el impuesto no debe convertirse en un obstáculo para el progreso y la productividad sino al contrario, debe impactar lo menos posible en la economía de quienes lo pagan de manera que no se perciba como una carga, una manera de que el contribuyente considere que los impuestos que paga cumplen con su función social es cuando a cambio recibe directa o indirectamente el beneficio de su contribución, la cual se refleja en la inversión en infraestructura, seguridad, salud, transporte y otras necesidades sociales.

### Progresividad

Un impuesto es progresivo cuando se cobra un porcentaje más alto de su ingreso o riqueza a las personas más acaudaladas. La progresividad es un tipo especial de equidad vertical, en el cual se considera que los más afortunados deben contribuir en mayor proporción que las personas de escasos recursos. El extremo opuesto de un impuesto progresivo, en el cual las personas de bajos ingresos pagan un porcentaje mayor que las de altos ingresos, se conoce como impuesto regresivo.

La progresividad de un impuesto se manifiesta en el incremento del mismo a medida que su base aumenta, un claro ejemplo se tiene con el Impuesto Sobre la Renta, sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, su tarifa es del veinticinco por ciento (25%) sobre la utilidad determinada, en este caso la utilidad es la base por lo tanto, a una mayor utilidad se deberá tributar más y al contrario si la utilidad disminuye, de igual manera funciona con el salario, a mayor salario mayor pago de tributo y a menor salario menos impuesto. Esto debe ser siempre así y no a la inversa porque entonces se rompe el principio de equidad.

### **Fundamento constitucional**

Constitucionalmente el principio de equidad se encuentra regulado en dos artículos, el primero como reflejo del principio de legalidad establecido en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que dice:

Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación especialmente las siguientes: a) el hecho generador de la relación tributaria; b) las exenciones; c) el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d) la base imponible y el tipo impositivo; e) las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos y f) las infracciones y sanciones tributarias.

El segundo artículo constitucional que hace referencia nuevamente al principio de equidad es el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en esta ocasión se conjuga con el principio de capacidad de pago indicando que:

El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.

La contribución que imponga el Congreso de la República debe recaer en la población en forma equitativa. Los nuevos enfoques dan otro significado a la equidad tributaria. La equidad asegura el derecho de propiedad y el derecho de trabajar libremente. Si la ley tributaria imposibilita el ejercicio de estos derechos, destruye una base esencial de la libertad individual. La preservación de estos derechos, en caso de violación fundamentan la solicitud de amparo o la inconstitucionalidad del caso concreto.

## Aplicación

El diccionario de la Real Academia Española indica el significado de la palabra aplicación proviene del latín *applicatio*:

a) acción y efecto de aplicar o aplicarse; b) afición y asiduidad con que se hace algo, especialmente el estudio. Con los dos significados anteriores se deben establecer entonces que se comprende por aplicar y al respecto la misma fuente nos indica, 1) poner algo sobre otra cosa o en contacto con otra cosa; 2) emplear, administrar o poner en práctica un conocimiento, medida o principio, a fin de obtener un determinado efecto o rendimiento en alguien o algo; 3) destinar, adjudicar, asignar.

De las definiciones anteriores se puede establecer que la aplicación del principio de equidad, conlleva su puesta en práctica que permita obtener un determinado efecto. Y en esencia eso es, se busca un efecto equitativo y justo en todo ámbito, y en lo que respecta a la materia tributaria el principio de equidad persigue o pretende, la efectividad impositiva, es decir, la congruencia y correspondencia entre el tributo y el contribuyente desde la perspectiva de sus posibilidades económicas, de sus recursos en otras palabras de su capacidad de pago.

El principio de equidad no busca que todos paguen tributos, pretende que ninguno sea eximido por privilegios personales. El gravamen debe establecerse en tal forma que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada en la ley tributaria como hecho generador del tributo,

obligadamente lo sujete el gravamen. Las leyes tributarias no deben excluir del pago del tributo a quienes tienen capacidad de pago, razonablemente apreciada.

## **Régimen especial de contribuyente agropecuario**

El régimen especial de contribuyente agropecuario fue creado mediante el decreto 7-2019 del Congreso de la Republica, el cual se denomina Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria. En el considerando tres de este decreto se indica:

Que para continuar con los objetivos de fortalecimiento de la gestión y gobernanza institucional en el marco de reglas claras, transparentes y de aplicación general para adaptarse a las mejores prácticas internacionales de administración de los recursos provenientes del régimen tributario, y apoyados en uno de los enunciados de los Acuerdos de Paz sobre ampliar la base de contribuyentes, con el propósito de atender el deber cívico instituido en la Constitución Política de la República de Guatemala de contribuir a los gastos públicos, y en particular, ante la adopción y vigencia de una herramienta de transparencia para la oportuna determinación de las obligaciones tributarias, a través de información financiera que la Administración Tributaria podrá obtener, es pertinente conceder a todos los agentes económicos que por disposiciones legales deban estar registrados o ya están registrados ante la Superintendencia de Administración Tributaria, las facilidades necesarias para que atendiendo a su capacidad contributiva se incorporen a los diversos regímenes establecidos en el sistema tributario o bien puedan regularizar su situación ante la autoridad.

Con base en el considerando anterior el decreto previamente mencionado crea este régimen tributario agregando al decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) los artículos 54 “A”, 54 “B”, 54 “C” y “54” D.

Cada uno de estos artículos contienen la normativa específica para el régimen especial de contribuyente agropecuario, los mismos se transcribirán y se analizarán en el apartado específico desde una perspectiva tributaria.

## **Regímenes simplificados**

Según la doctrina tributaria la principal razón por la que se crean regímenes simplificados es para diferenciar y facilitar el pago de tributos a los distintos tipos de contribuyentes atendiendo a su capacidad productiva, al monto de sus ingresos y tipos de empresas o negocios. Es así como en Guatemala la Administración Tributaria clasifica en pequeños contribuyentes, medianos contribuyentes y grandes contribuyentes a las diferentes empresas. Adicional existen en el país un grupo denominado pequeñas y medianas empresas agremiadas en lo que se conoce como las PYMES. De esa cuenta existen regímenes tipo monotributo, o regímenes simplificados que se aplican únicamente al impuesto sobre la renta y al impuesto al valor agregado (IVA).

Donaldo Palacios (2011) indica que:

La pequeña empresa es una entidad independiente, creada para ser rentable, que no predomina en la industria a la que pertenece, cuya venta anual en valores no excede un determinado tope y el número de personas que la conforma no excede un determinado límite, y como toda empresa, tiene aspiraciones, realizaciones, bienes materiales y capacidades técnicas y financieras, todo lo cual, le permite dedicarse a la producción,

transformación y/o prestación de servicios para satisfacer determinadas necesidades y deseos existentes en la sociedad.

El fenómeno descrito por Donaldo Palacios surge como una respuesta de la clase trabajadora que en muchas ocasiones no logra acceder a un empleo formal y entonces decide volverse una emprendedora creando pequeñas empresas que poco a poco se van consolidando en el mercado, una gran mayoría desaparece y otras logran permanecer. Hacia este grupo de pequeños empresarios es que van dirigidos los regímenes simplificados que nacen con la proliferación de estas empresas, muchas de las cuales hoy conforman lo que se conoce con el nombre de pequeñas y medianas empresas agrupadas en un gremio denominado PYMES.

Derivado de lo anterior se considera indispensable conocer que clases de regímenes existen y qué se debe entender por régimen simplificado.

Julián Pérez Porto y Ana Gardey (2015)

Se conoce como régimen al sistema o mecanismo que permite el establecimiento y la regulación del funcionamiento de alguna cosa. Un régimen impositivo, en este sentido, refiere a la legislación que fija el pago de impuestos en un determinado territorio. Los regímenes impositivos suelen contemplar dos clasificaciones: un régimen común y un régimen simplificado. Cada contribuyente se encuadra en uno u otro grupo de acuerdo a ciertos requisitos establecidos por las autoridades.

El régimen simplificado es aquel destinado a pequeños contribuyentes. Dispone de determinadas características que hacen que la regularización de la situación fiscal resulte más sencilla para estos contribuyentes que para el resto. Quienes no cumplen con los criterios fijados por el Estado para pertenecer al régimen simplificado, forman parte del régimen común.

Por lo general en un régimen simplificado se pagan alícuotas reducidas y se exime a los contribuyentes de ciertas obligaciones (como la presentación de una declaración jurada mensual, por citar una posibilidad).

Las reformas a la legislación tributaria guatemalteca ocurridas a partir del año 2012 trajeron consigo una serie de modificaciones y el establecimiento de varios regímenes fiscales que permiten a los contribuyentes elegir según la naturaleza de sus negocios y operaciones, el régimen que mejor se ajusta a sus características. Para poder inscribirse o aplicar a un régimen determinado el contribuyente debe cumplir ciertos requisitos que la administración tributaria establece dentro de su marco legal, estos incluyen ciertos límites y parámetros tributarios, cuando por razón de la actividad del contribuyente estos requisitos o estos límites cambian y es detectado por el ente fiscalizador, automáticamente la administración tributaria traslada e inscribe al contribuyente en régimen que se ajuste al nuevo comportamiento tributario del contribuyente. Estos regímenes se aplican en los dos principales tributos del país, estos son el impuesto sobre la renta (ISR) y el impuesto al valor agregado (IVA) y son en su orden los siguientes:

Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas

Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas

Régimen de renta del trabajo en relación de dependencia

Régimen de pequeño contribuyente

Régimen especial de contribuyente agropecuario

Régimen electrónico de pequeño contribuyente y régimen electrónico especial de contribuyente agropecuario

Los primeros tres regímenes se encuentran contenidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, decreto 10-2012 del Congreso de la República, los siguientes dos, así como su respectiva variante electrónica; es decir, el que sería el sexto régimen, en la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), decreto 27-92 del Congreso de la República.

### **Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas**

Este régimen como su nombre lo indica es el que tributa con base en las utilidades generadas en un año fiscal de operaciones, cabe mencionar que en Guatemala el año fiscal de los contribuyentes inicia el 01 de enero y termina el 31 de diciembre de cada año. Bajo este régimen, se permite a todas las sociedades mercantiles deducir de la totalidad de sus ingresos los costos y gastos necesarios para la generación de tales ingresos, con la finalidad de determinar la utilidad o la pérdida al final de cada año de operaciones.

Si al final de las operaciones de un año y luego de la deducción de sus costos y gastos de las rentas generadas, el contribuyente inscrito en este régimen ha obtenido una utilidad, sobre la misma debe tributar el veinticinco por ciento (25%), a la Administración Tributaria. En caso contrario el contribuyente no debe tributar ningún porcentaje, sin embargo, el ente fiscalizador puede requerir al contribuyente explicación sobre los motivos o razones por las que no obtuvo utilidades en el año o bien practicar una auditoría fiscal para verificar las operaciones del ejercicio.

Como cualquier otro régimen, los contribuyentes que se inscriben en el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, cuentan con ventajas y desventajas, como una ventaja se puede mencionar el derecho que tienen de deducir todos los costos y gastos que su actividad genere y como una desventaja su obligación de efectuar pagos trimestrales a cuenta del impuesto sobre la renta, estos pagos son se consideran un anticipo para el ente fiscalizador del total del impuesto que en caso de obtener utilidades le corresponde pagar al contribuyente, el inconveniente para el contribuyente sería que no logre generar las utilidades suficientes para compensar esos anticipos efectuados a la administración tributaria. En caso que el contribuyente haya efectuado los anticipos indicados y el resultado de sus operaciones sea de pérdida, deberá efectuar el trámite

estipulado en la ley de la materia ante la administración tributaria para que esta le devuelva ese impuesto que en este caso se considera pagado en exceso, el cual por lo general es engorroso y conlleva una inversión de tiempo considerable.

Con la finalidad de contar con un adecuado control fiscalizador de los contribuyentes inscritos en el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas y considerando que es en este régimen que se encuentra inscrita la mayor parte de los contribuyentes, la administración tributaria los ha clasificado atendiendo al volumen de facturación y al monto del pago de sus tributos, en grandes contribuyentes, medianos contribuyentes y pequeños contribuyentes.

### **Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas**

Los contribuyentes inscritos en este régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas, a diferencia del régimen anterior no tienen derecho a deducir los costos y gastos que su actividad operacional genera y, por lo tanto, deben tributar sobre la base de los ingresos que facturen. No obstante, lo anterior la ventaja de estos contribuyentes está en la tarifa del impuesto sobre la renta que deben tributar, la cual es del

cinco por ciento (5%) sobre los ingresos brutos. Sin embargo, la ley establece una escala de ingresos, es decir, el contribuyente pagará el cinco por ciento (5%), siempre y cuando el monto de sus ingresos no supere la suma de treinta mil quetzales exactos (Q30,000.00) facturados en un período mensual, es conveniente mencionar que, en este régimen, este tipo de contribuyente tributa mensualmente y sus ingresos mensuales superan el monto de treinta mil quetzales mensuales, el excedente de dicho monto tributará el siete por ciento (7%).

Por lo general el tipo de contribuyente inscrito en este régimen es aquel que se dedica a la prestación de servicios profesionales, donde la mayor parte de su tiempo y trabajo es de tipo intelectual y que por lo consiguiente los gastos y costos que genera son menos en comparación con los contribuyentes inscritos en el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas. Otra particularidad de este régimen es que son sujetos de retención por parte de los contribuyentes a quienes prestan sus servicios lo que reduce considerablemente el trabajo administrativo de pagar el impuesto para los contribuyentes inscritos en este régimen pues son otros contribuyentes los que les retienen y pagan el impuesto por ellos.

## **Régimen de renta del trabajo en relación de dependencia**

Es en este régimen en el que tributan exclusivamente los trabajadores tanto de la iniciativa privada como del sector público. La ley del impuesto sobre la renta establece para este régimen que los trabajadores deben tributar sobre la base de los salarios y retribuciones percibidas por estos en la prestación de sus servicios personales e individuales en relación de dependencia, es decir estos contribuyentes deben tener un patrono que es quien debe pagar el salario y también es el responsable de retener el impuesto que el trabajador debe tributar.

Por ser la clase trabajadora la que representa la fuerza laboral del país, la ley permite que estos puedan deducir de su salario el impuesto pagado al instituto guatemalteco de seguridad social, el aguinaldo pagado hasta el cien por ciento (100%), el bono para los trabajadores del sector privado y público contenidos en los decretos 42-44 y 40-24 del Congreso de la República y el doce por ciento (12%) del impuesto al valor agregado pagado en el año calendario comprendido de enero a diciembre de cada año, para lo cual el contribuyente asalariado deberá presentar una planilla conteniendo la descripción detallada de las compras efectuadas durante dicho periodo.

Efectuadas las deducciones correspondientes, el trabajador deberá calcular a la renta imponible que resulte la tarifa del cinco por ciento (5%), si sus ingresos oscilan dentro del rango de un centavo hasta trescientos mil quetzales (Q0.01 – Q300,000.00), pagando una tarifa del siete por ciento (7%) sobre el excedente de trescientos mil quetzales. Para todos los efectos el patrono del trabajador debe efectuar una proyección de la renta anual del trabajador deduciendo los conceptos permitidos por la ley y al valor obtenido le aplicará el tipo impositivo antes mencionado, el monto resultante lo debe dividir el patrono en doce meses y esa cuota o monto es el que deberá retener durante todo el año.

### **Régimen de pequeño contribuyente**

El régimen de pequeño contribuyente está regulado en la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), decreto 27-92 del Congreso de la República, por lo que se deduce que el impuesto pagado por los contribuyentes inscritos en este régimen es IVA reducido a una tarifa del cinco por ciento (5%), porque la tarifa normal de este impuesto para el resto de los contribuyentes según lo establece la misma ley es del doce por ciento (12%). En este régimen es permitido que se inscriban personas individuales o jurídicas siempre y cuando cumplan con los requisitos establecidos en la ley.

Las principales características de este régimen son las siguientes:

- a) El monto de la facturación anual no debe ser mayor a ciento cincuenta mil quetzales (Q150,000.00)
- b) El contribuyente inscrito en este régimen no está obligado a pagar Impuesto Sobre la Renta.
- c) El contribuyente no está obligado a efectuar pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta.
- d) En este régimen no se paga Impuesto de Solidaridad.
- e) No se debe llevar contabilidad completa, únicamente un libro de compras y otro de ventas.
- f) Las facturas que se emiten no generan derecho a crédito fiscal para los adquirientes de los bienes y servicios facturados por los contribuyentes inscritos en este régimen, por lo que constituye costo para el comprador o adquiriente

En caso de que el pequeño contribuyente supere el monto definido en la ley, es decir que facture más de ciento cincuenta mil quetzales anuales (Q150,000.00), la Administración Tributaria, de oficio lo trasladará al régimen general del Impuesto al Valor Agregado.

Este régimen es el más utilizado por emprendedores y pequeños empresarios que inician sus operaciones y que no tienen grandes volúmenes de ventas en el año, como por ejemplo contadores, técnicos, personas que prestan servicios y personas que facturan sus salarios cuando no están en planilla.

## **Régimen especial de contribuyente agropecuario**

Como se mencionó anteriormente el régimen especial de contribuyente agropecuario fue creado mediante el decreto 7-2019 del Congreso de la Republica por medio del cual se adicionaron a la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) los artículos 54 “A”, 54 “B”, 54 “C” y “54” D. Conforme lo establece la ley los contribuyentes inscritos en este régimen deben ser personas individuales que desarrollen actividades de producción y comercialización en el sector agropecuario. Se comprende por sector agropecuario el sector que tiene relación con la agricultura y la ganadería.

La Administración Tributaria, con el ánimo de ampliar la base de contribuyentes y consiente de las dificultades que enfrentan determinados sectores productivos, decidió crear un régimen específico para este tipo de contribuyentes que por la naturaleza de sus actividades necesitan diferenciarse de otros sectores, es así como quienes se inscriban en este régimen deben ser contribuyentes dedicados por una parte a la crianza de ganado del tipo vacuno, equino, porcino y caprino, estos pagaran una tarifa del cinco por ciento (5%) sobre las ventas brutas que realicen y por la otra a quienes se dediquen a la compra, venta y engorde de este tipo de ganado deberán tributar el cinco por ciento (5%), sobre las utilidades que tal actividad genere. Sobre este último párrafo existen dudas en cuanto a su

aplicación, para el efecto la Administración Tributaria deberá emitir un reglamento que indique el procedimiento a aplicar en este régimen.

Similar al régimen de pequeño contribuyente, en este régimen existe también un monto máximo de venta anual que para el efecto la Administración Tributaria ha establecido en tres millones de quetzales (Q3,000,000.00), comprendidos del 01 de enero al 31 de diciembre de cada año.

Al momento de superar el monto previamente establecido, la Administración Tributaria de oficio inscribirá al contribuyente en el régimen general del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y deberá tributar conforme lo establecido en dicho régimen.

Las principales características de este régimen son las siguientes:

- a) El monto de la facturación anual no debe ser mayor a tres millones de quetzales (Q3,000,000.00)
- b) El contribuyente inscrito en este régimen debe emitir facturas indicando en las mismas que es contribuyente agropecuario.
- c) El contribuyente inscrito en este régimen no está obligado a pagar Impuesto Sobre la Renta.

- d) El contribuyente no está obligado a efectuar pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta.
- e) En este régimen no se paga Impuesto de Solidaridad.
- f) No se debe llevar contabilidad completa, pero deberá contar con libros de compras, ventas de inventarios y otro de bancos, debidamente habilitados por la Administración Tributaria.
- g) Las facturas que se emiten no generan derecho a crédito fiscal para los adquirientes de los bienes y servicios facturados por los contribuyentes inscritos en este régimen, por lo que constituye costo para el comprador o adquiriente.

Se puede agregar que este régimen especial de contribuyente agropecuario es el último que la Administración Tributaria ha incluido en la legislación tributaria, con la idea de incorporar a este grupo de empresarios que ha operado en la informalidad por mucho tiempo a la formalidad, brindándoles la herramienta normativa que permita regularizar su situación tributaria con el ente fiscalizador, así como otorgando las facilidades necesarias para el pago de sus tributos.

## **Régimen electrónico de pequeño contribuyente y régimen electrónico especial de contribuyente agropecuario**

Este régimen es una variante de los dos regímenes anteriores, la diferencia consiste en que los contribuyentes que se inscriban en este régimen deben pagar sus tributos utilizando una plataforma electrónica que para el efecto proporciona la Administración Tributaria y emitir facturas electrónicas por las ventas que realicen, de igual manera los contribuyentes están obligados a registrar una cuenta bancaria ante la Administración Tributaria para que esta pueda debitar el décimo día hábil de cada mes el monto del impuesto correspondiente a las ventas efectuadas por el contribuyente. En este caso el contribuyente únicamente pagará la tarifa del cuatro por ciento (4%), en sustitución del cinco por ciento (5%) fijados anteriormente, lo que constituye un beneficio para los contribuyentes que elijan esta opción electrónica que pone a disposición la Administración Tributaria, de igual manera conservan los otros beneficios con los que ya cuentan sus regímenes hermanos.

### **Contribuyente agropecuario**

El contribuyente agropecuario es aquel tipo de persona individual que por el tipo de actividades que realiza y que pertenecen al sector primario, se ha mantenido en la informalidad, por esa razón la Administración

Tributaria consiente de la necesidad que existe de regular estas actividades ha creado la figura del contribuyente agropecuario delimitándolo de tal forma que no interfiera con la parte agrícola y la apicultura sino únicamente a los que se dedican a actividades ganaderas, tanto a la crianza como a la venta y engorde de estos tipos de ganados.

El Ministro de Agricultura, Ganadería y Alimentación (MAGA) Ing. Agr.  
Juan Alfonso De León

(2015) menciona:

Guatemala es un país de grandes contrastes, que se manifiesta en gran medida en el sector agropecuario, ya que por un lado se encuentra la Guatemala moderna, de agricultura comercial y excedentaria, agro exportadora, usuaria de la tecnología de punta, insertada en los mercados globalizados, generadoras del mayor porcentaje de empleo y riqueza, que demandan del Gobierno, una participación más activa en la implementación de políticas que aprovechen las ventajas comparativas del país, para incrementar la productividad y competitividad de nuestra producción

En esta reflexión, se hace referencia a los contrastes existentes en el país, especialmente en el sector agropecuario, esto obedece según la opinión de varios profesionales de la materia, entre ellos el Licenciado Oscar Chile Monroy, Licenciado Mario Archila y el Licenciado Erick Coyoy, a que, en años anteriores, específicamente el sector pecuario no ha sido tomado en cuenta en toda su magnitud, o se le ha restado importancia a su

actividad, y el Estado se ha enfocado al sector agrícola, agroindustrial y exportador, debido a su participación en los mercados internacionales y su contribución tributaria, relegando al sector ganadero a un segundo plano. Con la nueva normativa se pretende cambiar esa situación.

Para efecto de la clasificación, La Administración Tributaria ha dividido la actividad agropecuaria en tres subsectores, de los cuales ha extraído al sector que se dedica específicamente a la crianza, compra venta y engorde de ganado de tipo vacuno, equino, porcino y caprino. Esta nueva figura de contribuyente agropecuario se incluye en la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) decreto 27-92 del Congreso de la República, agregando a la misma el capítulo VIII dentro del título III y denominándole a esta sección régimen especial de contribuyente agropecuario. Adicional a la intención que se tiene de formalizar a estos contribuyentes también se persigue ampliar la base tributaria y por consiguiente aumentar la recaudación tributaria que permita a las autoridades tributarias alcanzar la meta propuesta.

Las actividades agropecuarias se dividen en tres subsectores:

<b>Subsector agrícola</b>	<b>Subsector pecuario</b>	<b>Subsector apicultor</b>
Cultivo de granos y semillas oleaginosas	Explotación de bovinos	Recolección de miel
Cultivo de hortalizas	Explotación de porcinos	Aprovechamiento de cera de las colmenas
Cultivo de frutales y nueces	Explotación avícola	Recolección de jalea real
Cultivo en invernaderos y viveros y floricultura	Explotación de ovinos y caprinos	Cuidado de abejas
Cultivos industriales	Explotación de otros animales	
Actividades de apoyo a la agricultura	Actividades de apoyo al subsector pecuario	

Fuente: Superintendencia de Administración Tributaria<sup>4</sup> (SAT)

## **Objeto del régimen especial de contribuyente agropecuario**

El objeto del régimen especial de contribuyente agropecuario, lo constituyen las actividades que realicen las personas individuales que se dedican a la venta y crianza de ganado vacuno, equino, porcino y caprino, así como a la compra, la venta y engorde de los tipos de ganado ya mencionados. Esta disposición se encuentra contenida en el artículo 3 del decreto ley 7-2019, Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, la cual a su vez adicionó el artículo 54 “A” a la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA).

<sup>4</sup> Superintendencia de Administración Tributaria (SAT). Departamento de Cultura Tributaria y Capacitación al Contribuyente.

## **Obligaciones del régimen especial de contribuyente agropecuario**

Las obligaciones del régimen especial de contribuyente agropecuario están reguladas en el artículo 5 del decreto ley 7-2019, Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, la cual a su vez adicionó el artículo 54 “C” a la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA). Seguidamente se describen las obligaciones a las que están sujetos los contribuyentes inscritos en este régimen.

- a) En este régimen solo se pueden inscribir personas individuales que desarrollen actividades de producción y comercialización en el sector agropecuario, compra, venta, crianza y engorde de ganado vacuno, equino, porcino y caprino, cuya venta anual no exceda los Q.3,000,000.00 al año comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre.
- b) Pagará el 5% sobre la venta bruta, es decir, sin descontar gastos, de ganado vacuno, equino, porcino y caprino.
- c) En el caso de las personas que se dediquen a la compra venta y engordadores pagarán el 5% sobre las utilidades, en este caso si es permitido puede deducir costos y gastos, el reglamento de la ley debe establecer el procedimiento.

- d) Quedan excluidos de este régimen los que únicamente prestan servicios a este sector, como, comisionistas, transportistas, profesionales y técnicos.
- e) Las personas inscritas en este en esté régimen deben llevar libro de compras y ventas, libro de bancos y libro de inventarios debidamente habilitados por la Administración Tributaria.
- f) Deberá emitir facturas contables.
- g) El contribuyente inscrito en este régimen obligado a solicitar las facturas de compras de bienes y servicios y conservarlas por cuatro años a partir de la fecha en que se debió de presentar la declaración correspondiente.
- h) Las características de estas facturas serán determinadas por el reglamento de esta ley.
- i) A los contribuyentes que excedan los tres millones de quetzales (Q.3,000,000.00), de ventas anuales la Superintendencia de Administración Tributaria los trasladará de oficio al régimen general del IVA y al ISR en cualquiera de los regímenes que estable el decreto 10-2012, según decida el contribuyente, decisión que deberá tomarse dentro de los tres meses siguientes a la notificación de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).

- j) Los contribuyentes que soliciten su inscripción en el régimen electrónico especial de contribuyente agropecuario, deberán emitir factura electrónica.
- k) El contribuyente deberá registrar ante la SAT una cuenta bancaria y autorizar para que del décimo día hábil de cada mes se debite automáticamente de dicha cuenta el impuesto a pagar el cual será del cuatro por ciento (4%).

## **Equidad tributaria en el régimen especial de contribuyente agropecuario**

El decreto 7-2019 del Congreso de la Republica que contiene la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, es la normativa que crea la figura del contribuyente agropecuario, sin embargo, la referida ley no define claramente que es un contribuyente agropecuario; si menciona que estos deben ser personas individuales que desarrollen actividades de producción y comercialización en el sector agropecuario, pero sin conceptualizar ni al contribuyente ni a su sector.

En ese sentido conviene primeramente establecer que se considera como sector agropecuario y posteriormente contribuyente agropecuario. El Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación (MAGA), es el ente

a cargo del sector agropecuario del país, y según este ministerio, las actividades agropecuarias son todas aquellas relacionadas con las actividades primarias de la economía, las cuales se dividen en dos grandes sectores, el sector agrícola y el sector ganadero o ganadería.

De acuerdo con lo anterior, como contribuyente agropecuario, debe considerarse a aquella persona individual que desarrolla actividades agrícolas y ganaderas. Sin embargo, al efectuar un análisis del artículo 3 de la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, puede observarse que solo se refiere a personas que se dedican a la compra, venta, comercialización, crianza y engorde de ganado de tipo vacuno, equino, porcino y caprino, excluyendo tácitamente la parte agrícola y avícola.

En opinión del postulante del presente trabajo en la referida ley, no debió crearse la figura del contribuyente agropecuario, sino la figura del contribuyente pecuario, que parece más congruente con la normativa estipulada para la inclusión de este sector o subsector a la dinámica tributaria del Estado y puesto que en ninguno de los artículos de la ley se hace referencia al sector agrícola, puede decirse entonces que desde un inicio el legislador obvió este detalle y al excluir a la agricultura no se hizo justicia en toda su extensión a la figura del contribuyente agropecuario.

Es conveniente mencionar que en el proyecto original de la iniciativa de ley número 5182 el nombre propuesto para esta ley fue el de, Ley de Fomento a la Ganadería Bovina, Caprina, Ovina y Porcina, la cual en su momento contenía muchas deficiencias técnicas y obtuvo dictámenes desfavorables de la Administración Tributaria y del Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI), por lo cual se planteó otra iniciativa la número 5246, que fue a la postre la que finalmente se aprobó y público con el nombre que actualmente tiene la ley, es decir, Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria.

La referida ley cuenta con el respaldo del sector agrícola y ganadero, sin embargo, varios sectores se sienten perjudicados en virtud que consideran que se han vulnerado sus derechos constitucionales al otorgar al sector agropecuario beneficios fiscales que no se han concedido a otros y que, por lo tanto, no se ha observado el principio de equidad tributaria, así como el de igualdad. Para demostrar esta situación se debe analizar la forma en que le corresponde tributar a este régimen con respecto de los otros existentes y verificar si se contraviene el principio de equidad tributaria, de qué forma y cuantificar de ser posible las diferencias o variaciones de uno con respecto a otro.

## En comparación con el régimen de pequeño contribuyente

Esta primera comparación tiene como común denominador de que tanto el régimen de pequeño contribuyente como el régimen especial de contribuyente agropecuario se encuentran regulados en la misma ley, es decir en la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en virtud que ha está última le fueron incorporados los artículos 54 “A”, 54 “B”, 54 “C” y 54 “D”, que son los que regulan este nuevo régimen. Tienen en común también que el tributo que ambos regímenes pagan es IVA, lo que de alguna forma ayuda con el análisis y la comparabilidad.

Tabla comparativa del régimen especial de contribuyente agropecuario y el régimen de pequeño contribuyente.

<b>Régimen especial de contribuyente agropecuario</b>	<b>Régimen de pequeño contribuyente</b>
Aplica a personas individuales que compren, vendan, críen, engorden, ganado de tipo vacuno, equino, porcino y caprino.	Aplica a personas individuales o jurídicas que vendan bienes o presten servicios.
Límite de facturación anual tres millones de quetzales (Q3,000,000.00), promedio mensual de facturación Q150,000.00. Art. 54 “A”.	Límite de facturación anual ciento cincuenta mil quetzales (Q150,000.00), promedio mensual de facturación Q12,500.00.
Tarifa impositiva, 5% sobre ventas brutas para quienes se dediquen a la crianza de ganado de tipo vacuno, equino, porcino y caprino.	Tarifa impositiva, 5% sobre los ingresos brutos por ventas o prestación de servicios que se obtenga en cada mes calendario.

<p>Tarifa impositiva, 5% sobre utilidades para quienes se dediquen a la compra-venta y engorde de ganado de tipo vacuno, equino, porcino y caprino.</p>	<p>No aplicable.</p>
<p>Retención en la fuente a cargo de los agentes de retención quienes deben pagar el impuesto retenido dentro del plazo de 10 días del mes inmediato siguiente a aquel en que se efectúa el pago o acreditamiento.</p>	<p>Retención en la fuente a cargo de los agentes de retención quienes deben pagar el impuesto retenido dentro del plazo de 15 días del mes inmediato siguiente a aquel en que se efectúa el pago o acreditamiento.</p>
<p>De no efectuarse la retención relacionada en el párrafo anterior, el contribuyente inscrito en este régimen debe pagar el impuesto dentro del mes calendario siguiente al vencimiento de cada período mensual, a través de declaración jurada simplificada, por los medios y formas que facilite la Administración Tributaria.</p>	<p>De no efectuarse la retención relacionada en el párrafo anterior, el contribuyente inscrito en este régimen debe pagar el impuesto dentro del mes calendario siguiente al vencimiento de cada período mensual, a través de declaración jurada simplificada, por los medios y formas que facilite la Administración Tributaria.</p>
<p>Para efectos tributarios, llevará el libro de compras y ventas habilitado por la Administración Tributaria, en el que registrará sus compras y sus ventas. Adicionalmente, deberá habilitar un libro de bancos y un libro de inventarios con los requisitos que determine el reglamento de la ley. Estos libros los podrá llevar en forma electrónica.</p>	<p>Para efectos tributarios, debe llevar el libro de compras y ventas habilitado por la Administración Tributaria, en el que debe registrar sus ventas y servicios prestados, los cuales puede consolidar diariamente en un sólo renglón y podrá llevarlo en forma física o electrónica.</p>
<p>Está obligado a emitir facturas de contribuyente agropecuario en todas sus ventas.</p>	<p>Está obligado a emitir facturas de pequeño contribuyente en todas sus ventas o prestación de servicios mayores de cincuenta Quetzales (Q.50.00), cuando se trate de ventas o prestación de servicios menores de cincuenta</p>

	Quetzales (Q.50.00), podrá consolidar el monto de las mismas en una sola, que debe emitir al final del día, debiendo conservar el original y copia en su poder.
El valor que soporta la factura de contribuyente agropecuario no genera derecho a crédito fiscal para compensación o devolución para el comprador de los bienes, constituyendo dicho valor costo para efectos del Impuesto Sobre la Renta (ISR). Las características de estas facturas se desarrollan en el reglamento de la ley.	El valor que soporta la factura de pequeño contribuyente no genera derecho a crédito fiscal para compensación o devolución para el comprador de los bienes o al adquirente de los servicios, constituyendo dicho valor costo para efectos del Impuesto Sobre la Renta (ISR). Las características de estas facturas se desarrollarán en el Reglamento de esta Ley.
Los contribuyentes inscritos en este régimen, quedan relevados del pago y la presentación de la declaración anual, trimestral o mensual del Impuesto Sobre la Renta o de cualquier otro tributo acreditable al mismo. (ISO).	Los contribuyentes inscritos en este régimen, quedan relevados del pago y la presentación de la declaración anual, trimestral o mensual del Impuesto Sobre la Renta o de cualquier otro tributo acreditable al mismo. (ISO).
Cuando el contribuyente agropecuario supere la suma establecida en el Artículo 54 "A", la Administración Tributaria lo inscribirá de oficio en el Régimen Normal o General del Impuesto al Valor Agregado, así como al Impuesto Sobre la Renta en cualquiera de los regímenes establecidos para las rentas de actividades lucrativas, notificándole al contribuyente de las nuevas obligaciones por los medios establecidos en el Código Tributario y el periodo de liquidación de los impuestos a que queda afecto. El registro	El contribuyente puede permanecer en este régimen siempre que sus ingresos no superen la suma de ciento cincuenta mil Quetzales (Q.150,000.00) durante el año calendario anterior; al superar dicha suma deberá solicitar su inscripción al Régimen General, de lo contrario la Administración Tributaria lo podrá inscribir de oficio en el Régimen Normal o General dándole aviso de las nuevas obligaciones por los medios que estime convenientes y el período mensual a partir del

deberá realizarse dentro de un plazo que no exceda de tres (3) meses a partir de la notificación.	cual inicia en el nuevo Régimen Normal o General.
Para el caso del Impuesto Sobre la Renta, el contribuyente puede elegir entre el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas en el cual deben determinar su renta imponible, deduciendo de su renta bruta las rentas exentas y los costos y gastos deducibles y debe sumar los costos y gastos para la generación de rentas exentas, o bien el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas en el cual deben determinar su renta imponible, deduciendo de su renta bruta las rentas exentas, en ambos casos de conformidad con las disposiciones del Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República.	No aplicable.

Fuente: Elaboración propia.

Al efectuar el análisis de la tabla comparativa anterior del régimen especial de contribuyente agropecuario y el régimen de pequeño contribuyente, se puede observar que existen varias similitudes, así como algunas diferencias, el presente trabajo se enfocará en analizar brevemente aquellos aspectos que difieren y que afectan a uno y otro régimen y que pueden constituir desigualdades que afectan la equidad tributaria.

La primera diferencia que se puede notar, es en relación al tipo de personas que pueden inscribirse en cada uno de estos regímenes, en el caso del contribuyente agropecuario la ley establece que únicamente pueden inscribirse en este régimen personas individuales, mientras que en el régimen de pequeño contribuyente es permitida la inscripción tanto de personas individuales como de personas jurídicas, no se conocen los motivos por los que el legislador decidió dejar fuera del régimen de contribuyente especial agropecuario a las personas jurídicas, sin embargo, es posible que en algún momento las personas jurídicas que se vean afectadas puedan reclamar su derecho a incorporarse a este régimen aduciendo falta de equidad y justicia tributaria.

Seguidamente se analiza la segunda diferencia, y esta se refiere al monto de facturación que cada tipo de contribuyente puede realizar, en el caso del contribuyente agropecuario tiene un tope de tres millones de quetzales (Q3,000,000.00), mientras que en el pequeño contribuyente su límite es hasta de ciento cincuenta mil quetzales (Q150,000.00). En su momento el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI), recomendó que este tope fuera de dos millones de quetzales para el contribuyente agropecuario, adicional a que este régimen especial agropecuario no fuera permanente sino con una duración de dos años, recomendaciones que se puede observar no fueron atendidas.

No obstante, lo anterior, existe la posibilidad de que personas individuales que se encuentren inscritas en otros regímenes menos generosos puedan migrar a este régimen de contribuyente especial agropecuario y beneficiarse de los privilegios fiscales que el mismo otorga. Es oportuno mencionar que en ese sentido la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, no dejó establecido ninguna prohibición referente a la de poder migrar o cambiar de un régimen a otro, lo que abre la posibilidad a aquellos contribuyentes inscritos en otros regímenes de modificar su régimen actual y trasladarse al régimen de contribuyente especial agropecuario, según convenga a sus intereses, en ese sentido es probable, dependiendo la cantidad de contribuyentes que migren, que la Administración Tributaria se vea afectada al reducirse el monto de la recaudación.

A continuación, se analiza la comparación efectuada respecto de la tarifa del cinco por ciento (5%) que deben pagar las personas individuales del régimen especial de contribuyente agropecuario sobre las utilidades generadas por la compra, venta y engorde de ganado vacuno, equino, porcino y caprino, esto como puede observarse en la tabla comparativa, no aplica para el pequeño contribuyente, sino solamente para el contribuyente agropecuario. Esta modalidad actualmente solo se observa en el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, regulada en la

Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR), decreto ley 10-2012, e implica que el contribuyente agropecuario debe poder deducir costos y gastos de sus ventas brutas para determinar sus utilidades, situación que de momento no está regulada en la ley y que causa incertidumbre sobre el mecanismo que ha de emplearse para efectuar dicha determinación, se espera que el reglamento de esta ley regule el procedimiento.

En lo que respecta al pago y las retenciones que los agentes de retención deben realizar tanto al contribuyente agropecuario como al pequeño contribuyente, existe la discrepancia en cuanto a que las retenciones efectuadas al primero se deben reportar dentro de los diez días siguientes al de efectuado el pago o el acreditamiento, mientras que las retenciones efectuadas al segundo de los mencionados se reportan en un plazo de quince días, existe en este período, una diferencia de cinco días entre el reporte a efectuar de uno y otro contribuyente, esta situación puede ser objeto de confusión por parte del agente de retención, adicional al trabajo administrativo que implica la múltiple presentación en diferentes plazos de declaraciones de este tipo de retenciones. En otras palabras, se debió dejar el mismo plazo para la presentación de dichas declaraciones e incluso se pueden reportar ambos tipos de retención en el mismo formulario, tal como sucede actualmente en otros regímenes.

En relación a los libros que deben llevar uno y otro contribuyente, resalta que adicional al libro de compras y ventas que ambos deben habilitar ante la Administración Tributaria, el contribuyente agropecuario debe tener un libro de inventarios y otro de bancos, todos estos libros es permitido llevarlos en forma electrónica, se considera que esta disposición también debe aplicarse al pequeño contribuyente, dado que este régimen puede facturar bienes y servicios, y en lo que respecta a los bienes, estos deben ser objeto de inventario que permita un mejor control fiscal para la Administración Tributaria y ayudaría a equiparar las obligaciones de ambos regímenes. Se debe tomar en cuenta que el Código de Comercio decreto 2-70 del Congreso de la República, establece en su artículo 368 que los comerciantes están obligados a llevar su contabilidad en forma organizada, y para el efecto deben llevar los libros de a) inventarios, b) de primera entrada o diario, c) mayor o centralizador y d) de estados financieros, tal como está regulado en la ley actual se contraviene lo estipulado en el Código de Comercio.

Respecto al monto de la facturación, en el caso del régimen de contribuyente agropecuario, la ley no establece un monto mínimo a facturar como en el caso del régimen del pequeño contribuyente el cual tiene la opción de emitir factura a partir de cincuenta quetzales (Q50.00), o bien puede consolidar en una sola aquellos valores que no superen dicha

suma. Caso contrario ocurre con el contribuyente agropecuario, quien está obligado a emitir factura por el valor de lo vendido sin importar el monto. Se percibe que el legislador asumió que, por la naturaleza del giro del negocio del contribuyente agropecuario, los valores de venta serían superiores a la suma delimitada en la facturación del pequeño contribuyente.

En cuanto a la permanencia en los respectivos regímenes, tanto el contribuyente agropecuario como el pequeño contribuyente deben mantener sus ventas e ingresos dentro de los límites establecidos en la ley, es decir las ventas del contribuyente agropecuario no debe superar la suma de tres millones de quetzales (Q3,000,000.00) y los ingresos del pequeño contribuyente no deben sobrepasar el monto de ciento cincuenta mil quetzales (Q150,000.00). Las principales diferencias en esta normativa radican en el traslado de oficio del contribuyente por parte de la Administración Tributaria a otros regímenes.

Regula la norma que cuando el contribuyente agropecuario supere la suma ya mencionada, la Administración Tributaria lo inscribirá de oficio en el Régimen Normal o General del Impuesto al Valor Agregado, así como al del Impuesto Sobre la Renta en cualquiera de los regímenes establecidos para las rentas de actividades lucrativas, notificándole al contribuyente de

las nuevas obligaciones por los medios establecidos en el Código Tributario y el periodo de liquidación de los impuestos a que quedará afecto. El registro deberá realizarse dentro de un plazo que no exceda de tres (3) meses a partir de la notificación.

Se observa que existe una inscripción por parte de la Administración Tributaria en otro régimen, en este caso el régimen general del Impuesto al Valor Agregado (IVA), donde el contribuyente deberá pagar el doce por ciento (12%) por las ventas que realice, adicional al pago de Impuesto Sobre la Renta que corresponda ya sea que se inscriba en el régimen simplificado sobre ingresos de las actividades lucrativas o bien en el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas. Es decir que al contribuyente agropecuario se verá sujeto al pago de dos o más impuestos, el Impuesto al Valor Agregado (IVA), el Impuesto Sobre la Renta (ISR) y el Impuesto de Solidaridad (ISO), este último acreditable.

En lo que respecta al pequeño contribuyente, la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), regula que el contribuyente puede permanecer en este régimen siempre que sus ingresos no superen la suma de ciento cincuenta mil Quetzales (Q.150,000.00) durante el año calendario anterior; al superar dicha suma deberá solicitar su inscripción al régimen general, de lo contrario la Administración Tributaria lo podrá inscribir de oficio en el

régimen normal o general dándole aviso de las nuevas obligaciones y el período mensual a partir del cual inicia en el nuevo régimen normal o general. Debe entenderse como régimen normal o general del Impuesto al Valor Agregado, el régimen mensual en el que el contribuyente determina su obligación tributaria y paga el impuesto, tomando en cuenta la diferencia entre el total de débitos y el total de créditos fiscales generados en cada período impositivo.

Esto significa que el pequeño contribuyente deberá pagar la tarifa del doce por ciento (12%) en las ventas de bienes o servicios que realice. Nótese que la ley no indica que también será trasladado a uno de los dos regímenes existentes en la ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR), como es el caso del contribuyente agropecuario, la ley menciona que la Administración Tributaria dará aviso al pequeño contribuyente de las nuevas obligaciones, acaso se debe entender que esas nuevas obligaciones se refieren al pago del Impuesto Sobre la Renta, y si fuera así porque no quedo regulado expresamente.

Es probable que el legislador haya considerado innecesario indicar expresamente que, al superar el monto de ciento cincuenta mil quetzales, el pequeño contribuyente de oficio le correspondería pagar el doce por ciento (12%) del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y también el

Impuesto Sobre la Renta (ISR), fuera por el traslado al régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas o bien al régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas. De cualquier forma, el no haberlo regulado da lugar a que el pequeño contribuyente interprete que debe pagar solamente el doce por ciento (12%) del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y nada más. Esto nuevamente puede considerarse una inexactitud de la norma o como falta de equidad tributaria, en este caso afectando los intereses del contribuyente agropecuario.

### **En comparación con el régimen opcional simplificado**

En esta segunda comparación se debe indicar que el régimen opcional simplificado se encuentra regulado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR), decreto 10-2012 del Congreso de la República y como se ha indicado el régimen especial de contribuyente agropecuario se encuentra regulados en la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria cuyos artículos 54 “A”, 54 “B”, 54 “C” y 54 “D”, fueron incorporados a la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA). El tributo que se paga en el régimen opcional simplificado es el Impuesto Sobre la Renta (ISR), mientras que el contribuyente agropecuario lo que se paga es el IVA, de esa cuenta el análisis se enfocará en las tarifas establecidas para cada régimen determinando si estas son comparables, congruentes,

equitativas y conformes con los principios que inspiran el Derecho Tributario de equidad y justicia tributaria, legalidad y capacidad de pago.

Tabla comparativa del régimen especial de contribuyente agropecuario y el régimen opcional simplificado.

<b>Régimen especial de contribuyente agropecuario</b>	<b>Régimen opcional simplificado</b>
Límite de facturación anual tres millones de quetzales (Q3,000,000.00), promedio mensual de facturación Q250,000.00. Art. 54 “A”.	No existe límite de facturación.
Tarifa impositiva, 5% sobre ventas brutas para quienes se dediquen a la crianza de ganado de tipo vacuno, equino, porcino y caprino.	Rango de Q0.01 a Q30,000.00 tarifa impositiva del 5%. De Q30,001.00 en adelante, importe fijo de Q1,500.00 más el 7% del excedente de Q30,000.00.
Tarifa impositiva, 5% sobre utilidades para quienes se dediquen a la compra-venta y engorde de ganado de tipo vacuno, equino, porcino y caprino.	Los contribuyentes inscritos en este régimen, deben determinar su renta imponible deduciendo de su renta bruta las rentas exentas.
De no efectuarse la retención relacionada en el párrafo anterior, el contribuyente inscrito en este régimen debe pagar el impuesto dentro del mes (30) días calendario siguiente al vencimiento de cada período mensual, a través de declaración jurada simplificada, por los medios y formas que facilite la Administración Tributaria.	Las retenciones que corresponda practicar por los agentes de retención a los contribuyentes a que se refiere este título, deben enterarse a la Administración Tributaria dentro del plazo de los primeros diez (10) días del mes siguiente a aquel en que se emitió la constancia de retención.

<p>El valor que soporta la factura de contribuyente agropecuario no genera derecho a crédito fiscal para compensación o devolución para el comprador de los bienes, constituyendo dicho valor costo para efectos del Impuesto Sobre la Renta (ISR).</p>	<p>Las facturas del contribuyente de este régimen incluyen el 12% del IVA y generan derecho a crédito fiscal para compensación o devolución para el comprador de los bienes o al adquirente de los servicios.</p>
<p>Los contribuyentes inscritos en este régimen, quedan relevados del pago y la presentación de la declaración anual, trimestral o mensual del Impuesto Sobre la Renta o de cualquier otro tributo acreditable al mismo. (ISO)</p>	<p>En los primeros tres (03) meses de cada año, los contribuyentes inscritos en este régimen deben presentar declaración jurada anual informativa correspondiente a los ingresos obtenidos en el año calendario inmediato anterior.</p> <p>Artículo 4. Exenciones. Están exentos del Impuesto de Solidaridad:</p> <p>Las personas individuales o jurídicas y los demás entes o patrimonios afectos al Impuesto de Solidaridad, que paguen el Impuesto Sobre la Renta de conformidad con el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas de este Impuesto.</p>

Fuente: Elaboración propia.

La tabla comparativa precedente, permitirá analizar cada una de las situaciones que se ha considerado relevantes para determinar la existencia de contradicciones fiscales que afectan la moral tributaria de los contribuyentes y que constituyen vicios de constitucionalidad susceptibles de impugnación por parte de los afectados. En ese sentido como primer paso se analizarán los dos primeros segmentos de la tabla, es decir el que

se refiere al límite de facturación en el régimen de contribuyente agropecuario y al del régimen opcional simplificado que como se puede observar la ley del Impuesto Sobre la Renta no establece límite de facturación para este tipo de contribuyente. Sin embargo, si se definen tarifas para cada régimen las cuales es necesario calcular sobre las bases establecidas y determinar si en alguno de los dos regímenes existe beneficio fiscal y su cuantificación.

Para el efecto es necesario realizar algunos cálculos aplicando el límite de facturación para el régimen del contribuyente agropecuario, en ese sentido se supone:

- a) Monto de facturación anual permitido en el régimen especial de contribuyente agropecuario igual a Q3,000,000.00 dividido en 12 meses igual a Q250,000.00 mensuales.
- b) De donde  $Q250,000.00 \times 5\% = Q12,500.00$  de impuesto mensual.
- c) Esto significa que el impuesto anual del régimen especial de contribuyente agropecuario es igual a  $Q12,500.00 \times 12 \text{ meses} = Q150,000.00$ .

Con el ejercicio anterior se establece que en el régimen especial de contribuyente agropecuario se pagarían en concepto de tributo Q12,500.00 mensuales y Q150,000.00 anuales. Obsérvese ahora que ocurre en el

régimen opcional simplificado al considerar el mismo monto de facturación del régimen especial de contribuyente agropecuario:

- a) Monto de facturación del contribuyente en el régimen opcional simplificado igual a Q3,000,000.00 dividido en 12 meses igual a Q250,000.00 mensuales.
- b) Se debe considerar que en el caso de este contribuyente existe un rango de facturación que establece una tarifa del cinco por ciento (5%) para los primeros Q30,000.00 y otra del siete por ciento (7%), para el excedente de los Q30,000.00 en ese sentido se tiene:  
 $Q250,000.00 - Q30,000.00 = Q220,000.00$ . de donde:  
 $Q30,000.00 \times 5\% = Q1,500.00$  de impuesto por los primeros Q30,000.00, más  
 $Q220,000.00 \times 7\% = Q15,400.00$  de impuesto por el excedente de Q30,000.00.
- c) La suma del impuesto de Q1,500.00 por los primeros Q30,000.00 más los Q15,400.00 por el excedente de Q220,000.00, da como resultado un impuesto mensual en este régimen de  $Q1,500.00 + Q15,400.00 = Q16,900.00$  que multiplicado por 12 meses nos proporciona un impuesto anual de  $Q16,900.00 \times 12 \text{ meses} = Q202,800.00$ .

Al comparar los resultados de los cálculos anteriores se puede establecer que existe un beneficio tributario en el régimen especial del contribuyente agropecuario de cincuenta y dos mil ochocientos quetzales Q52,800.00 que, según como se quiera ver lo paga adicional el contribuyente inscrito en el régimen opcional simplificado o bien es un ahorro o beneficio fiscal para el contribuyente inscrito en el régimen especial de contribuyente agropecuario. De cualquier manera, se demuestra que no hay equilibrio tributario por lo consiguiente se contraviene el principio Constitucional de equidad tributaria. Dada esta situación y suponiendo que el contribuyente inscrito en el régimen opcional simplificado, se dedique a la actividad agropecuaria, seguramente preferiría inscribirse en el nuevo régimen especial de contribuyente agropecuario por el beneficio que este le reporta.

Esta diferencia de Q52,800 se incrementa, si el contribuyente agropecuario se inscribe en el régimen electrónico, puesto que su tarifa se reduce en un veinte por ciento 20%, en virtud de que en lugar de tributar el cinco por ciento (5%), tributa el cuatro por ciento (4%), en ese sentido el ahorro o beneficio fiscal se convierte en ochenta y dos mil ochocientos quetzales Q82,800.00, suma que se determina de la siguiente forma:

$Q3,000,000.00 \times 4\% = Q120,000.00$ . Impuesto anual del régimen especial de contribuyente agropecuario. Impuesto anual del régimen simplificado = Q202,800.00, de donde:  
 $Q202,800.00 - Q120,000.00 = Q82,800.00$ . Nuevamente se comprueba la desigualdad tributaria entre estos dos regímenes.

Con respecto a las diferencias de los segmentos restantes de la tabla comparativa, se puede indicar que en el caso del régimen especial del contribuyente agropecuario es necesario que el reglamento establezca la forma en que se determinarán las utilidades de este régimen y sobre estas se tribute la tarifa establecida del cinco por ciento (5%), cabe mencionar que los analistas tributarios han indicado que el porcentaje promedio de pago de impuesto sobre las utilidades es del tres por ciento (3%).

Seguidamente se establece que existe diferencia en el plazo del pago de las retenciones a que ambos regímenes están sujetos, porque mientras que en el régimen especial del contribuyente agropecuario en caso de no retención por parte del agente de retención, este tiene hasta un mes para pagar la mismas, el contribuyente del régimen simplificado solamente cuenta con un plazo de diez (10) días, esta situación como se hizo ver anteriormente, puede ser objeto de confusión por parte del agente de retención, adicional al trabajo administrativo que implica la múltiple

presentación en diferentes plazos de declaraciones de este tipo de retenciones. En otras palabras, se debió dejar el mismo plazo para la presentación de dichas declaraciones e incluso se pueden reportar ambas en el mismo formulario, tal como sucede actualmente en otros regímenes.

La diferencia del Impuesto al Valor Agregado (IVA), en relación a las facturas emitidas en uno y otro régimen, afectan principalmente al receptor del bien o servicio, dado que, al recibir los bienes o servicios de un contribuyente agropecuario, deberá registrar como costo o gasto la totalidad de lo facturado, mientras que por otra parte la factura que reciba del contribuyente inscrito en el régimen simplificado si podrá compensar el Impuesto al Valor Agregado (IVA), incluido en el la factura emitida por este tipo de contribuyente.

Finalmente, en lo que a presentación de declaraciones juradas, mensuales y anuales se refiere y al pago del Impuesto de Solidaridad (ISO), el contribuyente agropecuario queda relevado de todas estas obligaciones, no así el contribuyente inscrito en el régimen opcional simplificado, que, aunque no debe pagar el Impuesto de Solidaridad (ISO), si debe presentar declaraciones juradas, tanto la regulada de forma mensual como cada la de fin de año, la presentación anual conforme lo establece la ley solo tiene carácter informativo.

## **Conclusiones**

La informalidad que ha imperado por muchos años en el país, no solo es una de las principales causas de desigualdad tributaria sino también de incumplimiento del principio Constitucional de contribuir a los gastos públicos, esto en virtud que solo una parte de la población guatemalteca contribuye o cumple con su deber ciudadano de tributar, no puede existir equidad, igualdad y justicia tributaria cuando únicamente un porcentaje de todo un pueblo asume la carga tributaria que le corresponde a todos.

Los regímenes simplificados son modalidades creadas por las autoridades tributarias para el pago de los tributos, estas persiguen ampliar la base tributaria para que el Estado pueda captar el suficiente recurso financiero que requiere para cumplir con la función que le demanda la Constitución Política de la República y la sociedad, al tiempo que facilitan a los contribuyentes el pago de los impuestos que por disposición de la ley deben efectuar, clasificándolos en sectores o segmentos de la economía al que cada grupo pertenece y fijando tipos impositivos congruentes a las actividades desarrolladas y capacidad de pago.

La creación del régimen especial de contribuyente agropecuario es un hecho positivo para el país, este nuevo régimen convive en la misma ley con el régimen de pequeño contribuyente, sin embargo, existen discrepancias en cuanto al tipo de persona individual o jurídica que puede inscribirse en cada régimen, plazos para el pago de retenciones, libros contables que debe llevar uno y otro régimen, registros contables y límites en la facturación, estas diferencias atentan contra los principios Constitucionales de equidad e igualdad tributaria que deben prevalecer en todo tipo de tributo y régimen tributario que la Administración Tributaria decida incluir en la legislación Guatemalteca para evitar dañar la moral tributaria de los contribuyentes.

Entre el régimen opcional simplificado incluido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR), y el régimen especial de contribuyente agropecuario, se determinó que existen claras desigualdades tributarias en las tarifas impositivas, en los montos de tributos y plazos para el pago de los mismos, situaciones susceptibles de causar rechazo e inconformidad de los contribuyentes inscritos en aquel régimen donde se debe tributar más, todo debido a la falta de un análisis y estudio profundo de cada régimen, sector económico y de su capacidad de pago, por lo consiguiente con el presente trabajo se logran alcanzar los objetivos trazados al comprobar que, al comparar el régimen especial de contribuyente agropecuario con otros

regímenes no se aplica en toda su magnitud el principio de equidad tributaria y luego se analizó este principio como fundamento rector de la recaudación y se examinó la normativa del régimen especial del contribuyente agropecuario y los contribuyentes inscritos en el mismo.

## **Referencias**

### **Libros**

Alveño Ovando, Marco Aurelio (2015). *Derecho Tributario Guatemalteco* Santillana.

Figueroa Ibarra, Carlos. (1976). El proletariado rural en el agro guatemalteco IIES-USAC

Monterroso, Gladys. (2015). *Fundamentos Tributarios*. Comunicación Gráfica.

Pérez Porto, Julián & Gardey Ana. (2014). Definición de régimen simplificado.

Santiago De León, Erick Gustavo. (2007). *Derecho Tributario*. S&R Editores. Imprenta Rodríguez.

Troya Jaramillo, J. V. (2014). *Manual de Derecho Tributario*. Corporación de Estudios y Publicaciones.

### **Legislación**

Asamblea Nacional Constituyente (1985). *Constitución Política de la República de Guatemala*.

Congreso de la República de Guatemala. (2019). Decreto 7-2019 *Ley de simplificación, Actualización e incorporación Tributaria*.

Congreso de la República de Guatemala. (1992). Decreto 27-92 *Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA)*.

Congreso de la República de Guatemala. (2012). Decreto 10-2012 *Ley del Impuesto Sobre la Renta*.

Congreso de la República de Guatemala. (1991). Decreto ley 6-91 *Código Tributario*.

## **Instituciones**

Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (2017). *Análisis y recomendaciones técnicas del Icefi para la iniciativa de ley 5246, Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria*.

Observatorio Fiscal de la Universidad Javeriana. (2018). *Guía ciudadana a la tributación y el gasto del Estado colombiano*.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2012). *Regímenes Simplificados de Tributación para Pequeños Contribuyentes en América Latina*

## **Tesis**

Pocop Matzar, A. (2012). *Principios Tributarios de Rango Constitucional* (Tesis de licenciatura). Universidad Panamericana. Guatemala.

Ramos Fernández D. (2009). *El Derecho Tributario y Los Principios de Legalidad e Igualdad en Guatemala* (Tesis de licenciatura). Universidad de San Carlos de Guatemala. Guatemala.

## **Artículo obtenido de internet**

Significados (2019, 10 de marzo) *Significado de equidad*

<https://www.significados.com/equidad/>

Observatorio Fiscal de la Universidad Javeriana. (2018, agosto). *Guía ciudadana a la tributación y el gasto del Estado colombiano*. Recuperado de

<https://www.ofiscal.org/guias-ciudadanas>