

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



**INCIDENCIAS JURÍDICAS EN EL ERARIO NACIONAL ANTE LA EXONERACIÓN  
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LA TARIFA ESPECIAL DEL RÉGIMEN DEL  
CONTRIBUYENTE AGROPECUARIO**

**CATHERINE FABIOLA VÁSQUEZ HERNÁNDEZ**

**GUATEMALA, ABRIL DE 2022**

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

**INCIDENCIAS JURÍDICAS EN EL ERARIO NACIONAL ANTE LA EXONERACIÓN  
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LA TARIFA ESPECIAL DEL RÉGIMEN DEL  
CONTRIBUYENTE AGROPECUARIO**



**TESIS**

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

por

**CATHERINE FABIOLA VÁSQUEZ HERNÁNDEZ**

Previo a conferírsele el grado académico de

**LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

y los títulos profesionales de

**ABOGADA Y NOTARIA**

Guatemala, abril de 2022

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

DECANO: M.Sc. Henry Manuel Arriaga Contreras  
VOCAL I: Licda. Astrid Jeannette Lemus Rodríguez  
VOCAL II: Lic. Rodolfo Barahona Jácome  
VOCAL III: Lic. Helmer Rolando Reyes García  
VOCAL IV: Br. Javier Eduardo Sarmiento Cabrera  
VOCAL V: Br. Gustavo Adolfo Oroxom Aguilar  
SECRETARIA: Licda. Evelyn Johanna Chevez Juárez

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ  
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

**Primera Fase:**

Presidente: Lic. Manuel Roberto García del Cid  
Vocal: Lic. Renato Sánchez Castañeda  
Secretaria: Licda. Ingrid Villatoro

**Segunda Fase:**

Presidente: Lic. Douglas Ismael Álvarez  
Vocal: Lic. Álvaro Hugo Salguero Lemus  
Secretaria: Licda. Doris de María Sandoval Acosta

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



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



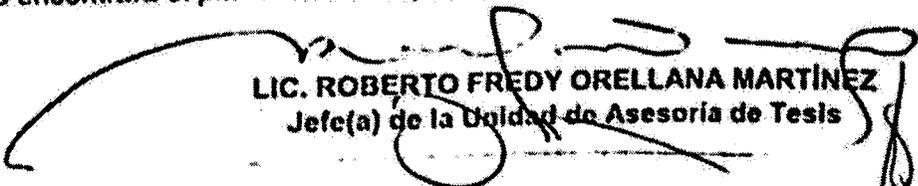
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,  
 29 de junio de 2020.

Atentamente pase al (a) Profesional, RICARDO ENRIQUE HERNÁNDEZ MORALES  
 \_\_\_\_\_, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante  
CATHERINE FABIOLA VÁSQUEZ HERNÁNDEZ, con carné 201502220  
 intitulado INCIDENCIAS JURÍDICAS EN EL ERARIO NACIONAL ANTE LA EXONERACIÓN DEL IMPUESTO  
SOBRE LA RENTA EN LA TARIFA ESPECIAL DEL RÉGIMEN DEL CONTRIBUYENTE AGROPECUARIO.

Hago de su conocimiento que está facultado (a) para recomendar al (a) estudiante, la modificación del bosquejo preliminar de temas, las fuentes de consulta originalmente contempladas; así como, el título de tesis propuesto.

El dictamen correspondiente se debe emitir en un plazo no mayor de 90 días continuos a partir de concluida la investigación, en este debe hacer constar su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, la conclusión discursiva, y la bibliografía utilizada, si aprueba o desaprueba el trabajo de investigación. Expresamente declarará que no es pariente del (a) estudiante dentro de los grados de ley y otras consideraciones que estime pertinentes.

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.

  
**LIC. ROBERTO FREDY ORELLANA MARTÍNEZ**  
 Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis

Fecha de recepción 29, 06, / 2020.

Asesor(a)  
 (Firma y Sello)

  
**Licenciado**  
**Ricardo Enrique Hernández Morales**  
**ABOGADO Y NOTARIO**





Lic. Ricardo Enrique Hernández Morales  
ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, 03 de agosto de 2020

Licenciado  
Roberto Fredy Orellana Martínez  
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
UNIDAD DE ASESORIA DE TESIS  
20 NOV. 2020  
Hora: \_\_\_\_\_  
Firma: *[Signature]*

Muy apreciado Licenciado

Atentamente me dirijo a usted a efecto de informar que he cumplido con el nombramiento de asesorar la Tesis de la Bachiller **CATHERINE FABIOLA VASQUEZ HERNANDEZ**, quien elaboró el trabajo de tesis intitulado **INCIDENCIAS JURÍDICAS EN EL ERARIO NACIONAL ANTE LA EXONERACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LA TARIFA ESPECIAL DEL RÉGIMEN DEL CONTRIBUYENTE AGROPECUARIO**, para ello declaro que la sustentante no es pariente de mi persona dentro de los grados de ley y tampoco me une íntima amistad con la asesorada, para lo cual procedo de conformidad con lo siguiente:

- I. Al realizar la asesoría, sugerí correcciones que fueron subsanadas por considerar necesarias y adecuadas para el trabajo de investigación a nivel científico.
- II. Se cumple con lo establecido en el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, estableciendo lo siguiente:
  - a) **Contenido científico y técnico de la tesis:** La sustentante abarcó la ciencia del Derecho Tributario en materia de reducción del Impuesto sobre la Renta contenido en el Decreto 7-2016 del Congreso de la República de Guatemala, denominado Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria. Por ser un tema importante que impacta a los recursos del estado, por conducto del erario nacional, cuando al conceder reducciones en los impuestos a comerciantes agropecuarios, se manifiestan diversas incidencias.
  - b) **La metodología y técnicas de investigación:** Se utilizó de base el método analítico, sintético, deductivo e inductivo. En cuanto a las técnicas de investigación fueron aplicadas: La observación como elemento fundamental en el proceso, pues para obtener los datos, la observación arrojó objetivos claros, definidos y precisos.



La técnica bibliográfica y documental para recopilar y seleccionar el material de estudio, a través de las cuales, se estudió el fenómeno y culminó con la comprobación de la hipótesis planteada estableciéndose con objetivos generales y específicos el esclarecimiento doctrinario y jurídico, así como la forma en que se lleva la *praxis* en materia de conceder preferentes beneficios especiales en la reducción de impuestos.

- c) **Opinión sobre la redacción:** La investigación quedó estructurada en cuatro capítulos, secuenciados entre sí, empezando con temas que introducen al lector poco a poco hacia el desarrollo del tema central; para el adecuado entendimiento de la tesis que a mi juicio ha cumplido con todos los procedimientos del método científico, pues la sustentante acató todas y cada una de las instrucciones y recomendaciones hechas en cuanto a la redacción, utilizando correctamente la aplicación del idioma español y terminología jurídica respectiva.
- d) **Contribución científica:** Esta impacta en el marco del Derecho Tributario. Es especial y novedoso por tratar de manera directa el análisis del Decreto 7-2016 del Congreso de la República de Guatemala, denominado Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria. Siendo que, este cuerpo legal, señala las directrices que cubren de seguridad jurídica como normativa, empero otorga preferentes beneficios a los comerciantes agropecuarios. Por ello esta investigación a mi juicio se convierte en una fuente de estudio y de idónea consulta.
- e) **Opinión acerca de la conclusión discursiva:** Obedece a la realidad socio jurídica, por ello comparto con la investigadora, por estar debidamente fundamentada, previamente en el plan de investigación. Adquiriendo relevancia aquella que se relaciona con la congruente modificación de la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria a efecto de dejar sin efecto los beneficios preferenciales que se hacen a comerciantes agropecuarios, estableciendo disposiciones de oficio para facilitar y actualizar procedimientos tendientes a la eficaz igualdad en la recaudación de tributos.
- f) **Opinión acerca de la bibliografía:** Se verificó que fuera la correcta, teniéndose a la mano la información necesaria para la elaboración, redacción y presentación final del presente trabajo.
- III. Concluyo este dictamen en atención al Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, informando a usted que **APRUEBO** ampliamente la presente investigación y emito **DICTAMEN FAVORABLE**.

Sin otro particular, me suscribo de usted atentamente.

Licenciado  
Ricardo Enrique Hernández Morales  
ABOGADO Y NOTARIO

LIC. RICARDO ENRIQUE HERNÁNDEZ MORALES  
ABOGADO Y NOTARIO  
COLEGIADO No. 12552

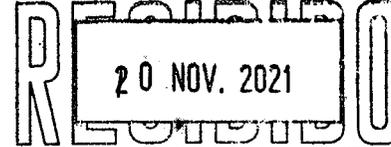


Guatemala, 10 de noviembre de 2021



**DOCTOR CARLOS EBERTITO HERRERA RECINOS**  
**JEFE DE LA UNIDAD DE ASESORÍA DE TESIS**  
**FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES**



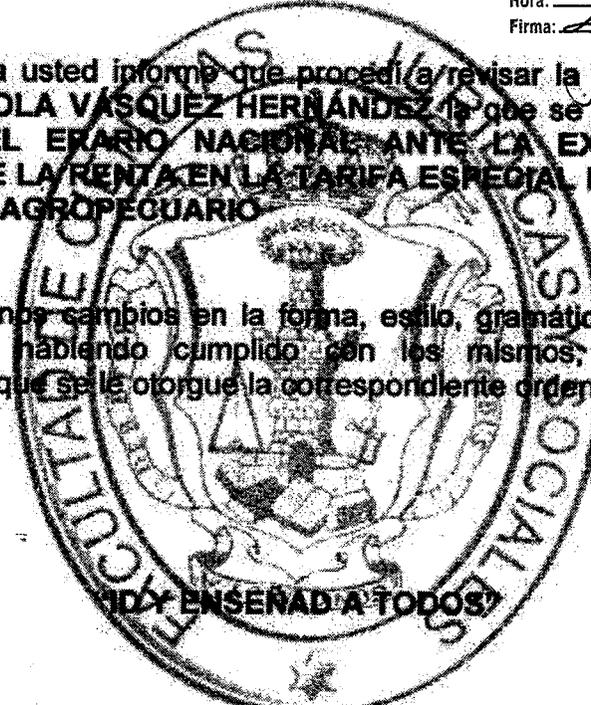
UNIDAD DE ASESORIA DE TESIS

Hora: \_\_\_\_\_  
 Firma: *[Signature]*

Respetuosamente a usted informo que procedí a revisar la tesis de la Bachiller **CATHERINE FABIOLA VÁSQUEZ HERNÁNDEZ** la que se titula **INCIDENCIAS JURÍDICAS EN EL ERARIO NACIONAL ANTE LA EXONERACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LA TARIFA ESPECIAL DEL RÉGIMEN DEL CONTRIBUYENTE AGROPECUARIO**

Le recomendé algunos cambios en la forma, estilo, gramática y redacción de la tesis, por lo que habiendo cumplido con los mismos, emito **DICTAMEN FAVORABLE** para que se le otorgue la correspondiente orden de impresión.

Atentamente,



*[Signature]*  
 Licda. Norma Judith García  
 Docente Consejero de la Comisión de Estilo

CC. docente, estudiante y secretaria



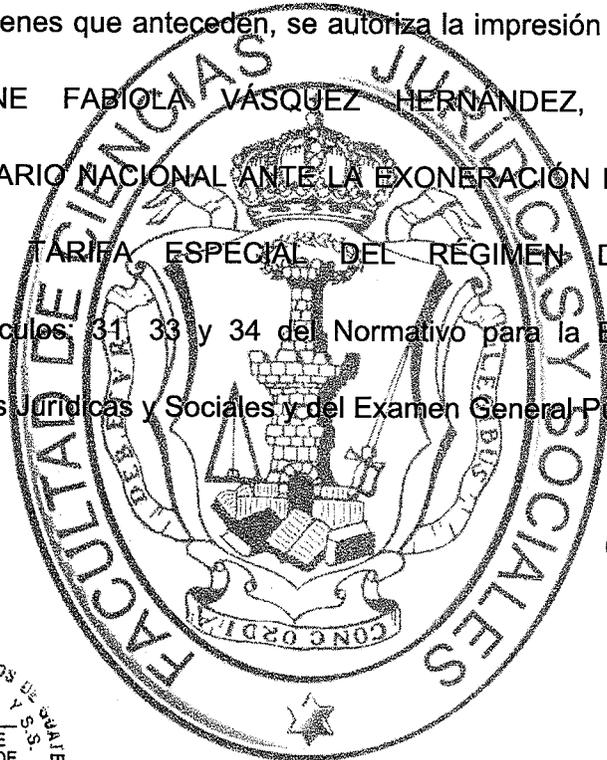


**USAC**  
**TRICENTENARIA**  
 Universidad de San Carlos de Guatemala

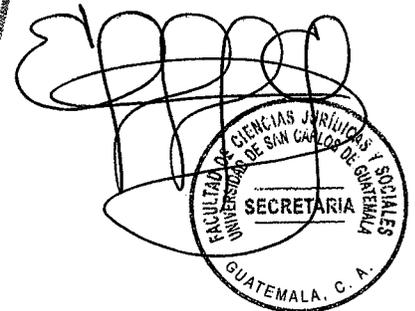
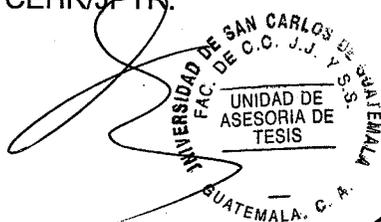


Decanatura de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala. Ciudad de Guatemala, nueve de marzo de dos mil veintidos.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante CATHERINE FABIOLA VÁSQUEZ HERNÁNDEZ, titulado INCIDENCIAS JURÍDICAS EN EL ERARIO NACIONAL ANTE LA EXONERACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LA TARIFA ESPECIAL DEL RÉGIMEN DEL CONTRIBUYENTE AGROPECUARIO. Artículos 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.



CEHR/JPTR.





## DEDICATORIA

**A DIOS:**

Ser supremo quien con su misericordia ha bendecido mi vida.

**A MI PADRE:**

Guillermo Rafael Vásquez Rodríguez, gracias por su apoyo, sus consejos y por ayudarme a salir adelante.

**A MI MADRE:**

Rosa Marina Hernández González por ser una gran mujer y madre, ejemplo de amor y paciencia, quien siempre ha estado a mi lado.

**A MI FAMILIA:**

Por su apoyo incondicional y confianza en mí.

**A MIS SOBRINOS:**

Con mucho cariño para que esto sea un ejemplo a seguir.

**A MIS AMIGOS:**

Por brindarme su apoyo y su amistad en todos los momentos compartidos en esta casa de estudios; así mismo por brindarme su ayuda y amistad incondicional.

**A:**

La tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala, por ser la casa de estudios que me permitió instruirme profesionalmente y de la cual me enorgullece egresar.

**A:**

La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por permitirme adquirir los conocimientos.

## PRESENTACIÓN



La investigación es de tipo cualitativo y fue realizada de noviembre de 2019 a junio de 2020 en la república de Guatemala. Aplicada a la rama del derecho tributario, para lo cual sirve de base el Decreto 7-2019 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, que otorga una tasa preferencial a favor del contribuyente agropecuario y ganadero, ubicándolo en el régimen de pequeño contribuyente, tributando únicamente una tarifa de 4% de Impuesto al Valor Agregado sobre los ingresos por Q. 250 mil mensuales o 3 millones de quetzales anuales, en virtud del cuerpo legal *ut supra* se exonera, además del Impuesto sobre la Renta.

La ley en estudio, a criterio de la científica, vulnera el principio de legalidad contenido en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que redarguye como nulas *ipso jure* las disposiciones que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Así también vulnera el principio de capacidad de pago; regulado en el Artículo 243 constitucional, que establece que el sistema tributario debe ser justo y equitativo, lo cual impacta contra la realización del bien común pues debido a ello se deja de cumplir con el deber de Estado.

Este análisis es una fuente idónea de consulta y estudio. Su aporte académico impacta el derecho tributario, siendo especial y novedoso por tratar de manera directa la tendiente reducción preferencial que se hace al sector agropecuario. Toda la investigación está basada en la legislación cuya concatenación es menester a través de las cuales se rige la temática del presente trabajo de graduación.

## HIPÓTESIS



El Artículo 3 del Decreto 7-2019 del Congreso de la República de Guatemala denominado Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, debilita el erario de la nación e impacta en los deberes del Estado. Afectando el cumplimiento del fin de este, contenido en el “Artículo 1 de la Constitución Política de la República de Guatemala que preceptúa como su fin supremo es el bien común”. Limitando su capacidad para sufragar el gasto público lo que le impide garantizar a los guatemaltecos el desarrollo integral, la seguridad, la justicia, la paz, la libertad y la vida.



## COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

A través del método analítico aplicado al Decreto Número 7-2019 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, se comprobó la hipótesis planteada revelando que el beneficio que se otorga a los comerciantes agropecuarios, debilita el erario de la nación lo que provoca una limitación en la capacidad del Estado para sufragar el gasto público lo que genera una dificultad para garantizar el cumplimiento de sus fines y deberes establecidos en los Artículos 1 y 2 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Lo que afecta los derechos constitucionales de los guatemaltecos, ya que restringe el desarrollo integral, la seguridad, la justicia, la paz, la libertad y la vida.



# ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i

## CAPÍTULO I

1. Los tributos.....	1
1.1. Definición.....	2
1.2. Antecedentes históricos.....	3
1.3. Sistemas tributarios.....	6
1.4. Principios de los sistemas tributarios.....	7
1.6. Contribuyente.....	10
1.7. Clasificación de contribuyentes.....	11
1.7.1. Régimen simplificado.....	12
1.7.2. Pequeño contribuyente.....	12
1.7.3. Régimen general.....	14
1.8. Obligación de inscripción en el registro tributario unificado –RTU-.....	15

## CAPÍTULO II

2. Derecho tributario.....	17
2.2. Principios del derecho tributario.....	19
2.3. Obligaciones tributarias.....	23
2.4. Relación jurídico tributaria.....	24
2.5. Elementos de la relación jurídica tributaria.....	26

### CAPÍTULO III

3.	Actividad financiera del Estado .....	31
3.1.	Definición .....	31
3.2.	Fases de la actividad financiera del Estado .....	32
3.3.	Recaudación u obtención de los recursos .....	33
3.4.	Gestión o administración de recursos .....	35
3.5.	Erogaciones .....	36
3.6.	Teorías que fundan la actividad financiera del Estado .....	37
3.6.1.	Económica .....	37
3.6.2.	Política .....	38
3.6.3.	Sociológica .....	39
3.7.	Menester de tributos .....	39
3.8.	Obligación tributaria .....	40
3.9.	Principales impuestos aplicados en Guatemala .....	41
3.9.1.	Impuestos directos .....	41
3.9.2.	Impuestos indirectos .....	42

### CAPÍTULO IV

4.	Incidencias jurídicas en el erario nacional ante la exoneración del Impuesto sobre la Renta en la tarifa especial del régimen del contribuyente agropecuario .....	47
4.1.	Etimología de la palabra erario .....	47
4.2.	Impacto al erario por exoneración del Impuesto Sobre la Renta .....	48
4.3.	Régimen especial de contribuyente agropecuario .....	49
4.4.	Aliciente para el rubro del comercio agropecuario y ganadero .....	50
4.5.	Beneficio fiscal que extingue la obligación .....	51
4.6.	Principios fundamentales vulnerados .....	53
4.6.1.	Principio de legalidad .....	53
4.6.2.	Principio de capacidad de pago .....	55



**Pág.**

4.6.3. Principio constitucional de igualdad.....	55
4.7. Proyección del comercio ganadero.....	56
4.8. Proyección del comercio agrícola.....	59
4.9. Propuesta de solución.....	61
4.9.1. Derecho de petición.....	61
4.9.2. Modo de suplir la ley.....	63
4.9.3. Proceso de aprobación de proyectos de ley.....	64
<b>CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....</b>	<b>67</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>69</b>



## INTRODUCCIÓN

La investigación tuvo como objetivo develar por medio del análisis jurídico del Artículo 3 del Decreto 7-2019 del Congreso de la República de Guatemala denominado Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, el trato preferente ante el cúmulo de comerciantes. Estableciendo como se afecta al erario nacional, siendo inverosímil aducir que se puedan realizar a cabalidad los deberes de Estado y la seguridad jurídica de los guatemaltecos, toda vez que por conducto del cuerpo legal referido, se establece una reducción preferencial en Impuesto Sobre la Renta, así como en el Impuesto al Valor Agregado para los comerciantes agropecuarios y también para los ganaderos, situación que también reduce el presupuesto general de ingresos y egresos del Estado. Además de contravenir los principios tributarios de capacidad de pago e igualdad.

Para que se supere en definitiva esta preterintencional desigualdad, se propone al alto órgano en materia legislativa para que introduzca un prospecto esperanzador y novedoso para el derecho tributario pero apegado a la realidad nacional. Siendo que un trato igualitario debe ser el inicio de una sana administración estatal. Ya que históricamente, Guatemala ha tenido un modelo de poderes de Estado centralistas, autoritarios y con pocos espacios de participación de población administrada, situación que debe cambiar por medio de la reforma a la ley analizada, creándose nuevos métodos congruentes para la recaudación de los tributos.

El trabajo contiene cuatro capítulos: en el primero se analizan los tributos, conceptos y antecedentes; en el segundo capítulo el derecho tributario. En el tercero la actividad



financiera del Estado; en el cuarto capítulo se exponen las incidencias jurídicas al erario nacional ante la exoneración del impuesto sobre la renta al régimen del contribuyente agropecuario, principio de igualdad en la recaudación de tributos, características de los comerciantes ganaderos y agropecuarios, clasificación de exoneraciones y la propuesta al Congreso de la República de Guatemala para la reforma de la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria.

En la investigación se utilizaron los métodos: analítico, sintético, deductivo e inductivo, científico e histórico para el advenimiento de planteamientos los cuales se fortalecieron con la aplicación de las técnicas de investigación documental, bibliográfica y la observación.

Todas estas situaciones manifestadas *ut supra*, han inspirado a la investigadora, evaluar que la preferente exención de tributos hace imposible que se pueda realizar las funciones estatales por conducto del erario nacional para el gasto público establecido en ley.



## CAPÍTULO I

### 1. Los tributos

En su conjunto, por medio de los tributos se procura la administración pública, la cual se basa por excelencia en el texto legal promulgado, el cual proporciona seguridad jurídica frente a las conductas contrarias al derecho lo que deviene en intolerable para el establecimiento del imperio de la ley.

Los tributos tienen diversas acepciones, a saber:

“Inflexiones de **tributo** nm: mpl: tributos

Del verbo tributar: ⇒ conjugar.

Tributo es:

- Impuesto, arbitrio, gravamen, contribución, carga, derrama, diezmo, gabela
- Responsabilidad, deber, obligación”.<sup>1(sic)</sup>

“Tributar

Contribuir, cotizar, pagar, pechar

'tributo' aparece también en las siguientes entradas:

---

<sup>1</sup> <https://www.wordreference.com/sinonimos/tributo> (Consultado: Guatemala, 02 de mayo de 2020).

alcabala - aportación - arancel - arbitrio - canon - carga - censo - contribución - cuotas  
cupo - errama - diezmo - exacción - gabela - gravamen - hacienda - imposición - impuesto  
- peaje - póliza – tributación”.<sup>2</sup>

Tal y como se aprecia, los tributos tienen diversas acepciones por lo que de manera general se puede conceptualizar tal como se explica más adelante.

### 1.1. Definición

Los tributos, son: “Una prestación obligatoria comúnmente en dinero exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público”.<sup>3</sup>

También los tributos pueden entenderse como: “Aquellas aportaciones en dinero que el Estado como ente soberano, exige con el objeto de hacerse de recursos para el cumplimiento de sus fines”.<sup>4</sup>

Ahora bien, el Código Tributario en el Artículo .9, establece que: “Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

---

<sup>2</sup> Valdés Costa, Ramón. **Curso de derecho tributario**. Pag. 83.

<sup>3</sup> Calvo Ortega, R. **Derecho tributario parte general**. Pág. 209.

<sup>4</sup> **Ibíd.** Pág. 116.



Entonces, los tributos son la obligación legalmente impuesta al ciudadano, por la que se exige a éste la realización del pago de una suma de dinero a un ente público, como contribución al sostenimiento de los gastos públicos.

## 1.2. Antecedentes históricos

Los tributos: “Han formado parte de la sociedad misma, estaban presentes en los griegos, en los mayas y en diversas culturas más antiguas; también se presentaron en los períodos de la conquista y de la colonia, en diferentes formas. Ha sido común que los grupos vencedores impongan tributos a los vencidos, en algunos casos con vidas humanas”.<sup>5</sup>

También se han originado movimientos sociales, por ejemplo: “La guerra de independencia norteamericana se inició como una rebelión de los habitantes ingleses en las trece colonias del nuevo continente en protesta ante el intento del rey Jorge III de gravar los embarques de té, en adición a los tributos que ya se cobraban sobre azúcar, vino y otros productos importados”.<sup>6</sup>

Los impuestos modernos: “Son relativamente nuevos y se instauraron a finales del siglo XIX y principios del siglo XX. El Impuesto sobre la renta fue creado originalmente para gravar a los ciudadanos de mayores ingresos y trasladar parte de su riqueza a los pobres

---

<sup>5</sup> Giulliani Fonrouge, Carlos. **Derecho financiero**. Pág. 56.

<sup>6</sup> Benegas Lunch, Alberto y Dania, Roberto. **Sistemas tributarios**. Pág. 152.



y a la clase media. A mediados del siglo XIX este impuesto no existía en Gran Bretaña, Estados Unidos o Francia, que fueron los pioneros, a pesar de que, si se presentaban impuestos temporarios exigidos para pagar las guerras, como en el caso de Gran Bretaña para pagar la guerra contra Napoleón, entre 1799 y 1816. Y en el caso de Estados Unidos que se impusieron algunos gravámenes durante la guerra civil desde 1861 hasta 1865”.<sup>7(sic)</sup>

En Francia se creó el Impuesto a la Renta del Capital en 1871 al lado de los ya existentes impuestos a productos como el aguardiente, el tabaco, el vino, la cerveza y el azúcar, los cuales se mantuvieron sin modificaciones importantes hasta la primera guerra mundial. “Tanto en Inglaterra como en los Estados Unidos tomó aproximadamente 50 años aceptar la idea de un impuesto permanente a las ganancias. Con la aparición de los Estados Nación, los impuestos al comercio exterior se posicionaron como una de las principales fuentes de ingresos públicos ordinarios”.<sup>8</sup>

Solo en la segunda mitad del Siglo XX toman relevancia los impuestos indirectos, después de aplicárseles varias reformas para evitar que se paguen en cascada y coincidiendo con la disminución de los recaudos por impuestos al comercio exterior.

Durante la segunda mitad del Siglo XIX se presentó una importante expansión del comercio internacional. “En 1944 se definió en la conferencia de Bretton Woods la

---

<sup>7</sup> Macías Cardona, Hugo y Jaime, Cortes Cueto. **Observatorio de la economía latinoamericana**. Pág. 19.

<sup>8</sup> Melcacho, Diez. **Recopilación de jurisprudencia latinoamericana**. Pág. 92.



institucionalidad internacional que todavía existe hoy y los criterios básicos de desarrollo desde entonces, se creó el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio – GATT-, inicialmente planteado como transitorio, pero que terminó funcionando hasta 1995, año en el que la Organización Mundial del Comercio –OMC- retoma todo el instrumental que fue diseñado allí y los criterios básicos de su política”.<sup>9</sup>

Resulta que el GATT tuvo un papel protagónico en el nuevo proceso de expansión del comercio durante la segunda mitad del Siglo XX, que se aceleraría desde la segunda mitad de los años ochenta.

Precisamente la aceleración del proceso de liberación comercial y el desmonte de las barreras arancelarias instauradas en el período de entreguerras, generó la necesidad de buscar nuevas fuentes de financiación del Estado y es allí cuando el Impuesto al Valor Agregado –IVA- aparece como la respuesta adecuada a esas necesidades de recaudo.

El Impuesto al Valor Agregado se empezó a proponer en Francia en los años veinte, pero solo fue implementado en ese mismo país en 1954; Japón lo propuso en 1949. En América Latina fue implementado por Brasil en 1967 al mismo tiempo que lo fue en Dinamarca.

“Estos dos últimos casos constituyeron el inicio de un proceso de expansión en los dos continentes: en 1979, de un total de 27 países que lo habían adoptado, 12 correspondían

---

<sup>9</sup> *Ibíd.* Pág. 21.



a Europa y 12 a América; durante los años ochenta el número total ascendió a 47 y una ampliación fuerte se presentó durante los años noventa alcanzando 123 países en 2001”.<sup>10</sup>

Tal y como se ha expuesto en líneas anteriores los tributos se convirtieron en el medio idóneo por el cual el Estado sufragaba los gastos derivados de las distintas actividades y funciones de este y han venido desarrollándose a lo largo de la historia de tal suerte que en los últimos 30 años el Fondo Monetario Internacional, ha tenido un papel fundamental en la implementación del Impuesto al Valor Agregado en los países latinoamericanos. Ahora bien, para el caso de Guatemala, surgió el Impuesto al Valor Agregado -IVA- bajo el Decreto 72-1983, y se inicia con una tasa de impuesto del 10 por ciento y con productos exentos del impuesto, tales como productos alimenticios, medicinas, insumos agropecuarios, herramientas, útiles escolares, derivados del petróleo y publicaciones.

### **1.3. Sistemas tributarios**

Los sistemas tributarios: “Están conformados y constituidos por el conjunto de tributos que estén vigentes en un país determinado y por supuesto, en una época establecida. Esto explica que cada sistema tributario es distinto a otro, ya que cada uno de ellos está integrado y formado por los variados impuestos que cada país adopte según sea su producción, formas políticas, tradiciones, y naturaleza geográfica de los mismos”.<sup>11</sup>

---

<sup>10</sup> Von Eheberg, Karl Theodor. **Compendio de hacienda pública**. Pág. 96.

<sup>11</sup> Arancibia, Iturbide. **Neo economía estatal**. Pág. 75.



Un sistema tributario generalmente está presidido por una idea dominante, la función recaudadora. Las circunstancias de los cambios económicos y de las necesidades públicas hacen que sea esa más que nunca una función primordial y que introduzca una serie de contradicciones adicionales al esquema teórico inicial. La coherencia que hace al conjunto de tributos un sistema tributario, es principalmente la forma en que se logra la funcionalidad económica, política, social entre medios tributarios y fines perseguidos por el sistema.

Según lo expuesto, los sistemas tributarios deberían ser progresivos, proporcionales discriminatorios y gravar con más intensidad los altos ingresos y las grandes concentraciones de riqueza, a su vez que los gastos públicos se deberían realizar con un criterio fundamentalmente social, en beneficio de los sectores de recursos escasos.

#### **1.4. Principios de los sistemas tributarios**

Según la teoría tributaria los tributos deben estar basados en los principios generales enumerados como sigue:

- “Efectividad: Con este principio, el principal objetivo de un impuesto es el de generar ingresos, específicamente un nivel de ingresos fijado como meta;
- Eficiencia: Esta puede medirse por la forma en que satisface las necesidades fiscales

sin producir disturbios o distorsiones en las decisiones de producción y consumo del mercado. Algunos llaman a este principio neutralidad;

- Equidad: La equidad significa que el sistema de tributación seleccionado para generar un ingreso fiscal debe ser lo más justo posible;
- Sencillez: La administración tributaria implica que la recaudación de impuestos en sí no debe absorber grandes niveles de recursos fiscales, los puntos de recaudación deben ser pocos y fáciles de vigilar, y que la fórmula tributaria debe ser sencilla y fácil de aplicar. Bajo este principio el costo de su administración debe ser mínimo”.<sup>12</sup>

Estos principios de tributación definen numerosas acepciones jurídicas sobre las que se debe basar un buen sistema de impuestos. Aunque dichos principios tributarios fueron creados hace ya mucho tiempo, en la actualidad continúan siendo utilizados como base de discusión sobre los principios de tributación

### **1.5. Ente recaudador**

En el derecho tributario, el ente recaudador está representado por el Estado, que actúa como ente encargado de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria y como titular de la potestad tributaria, actúa mediante los poderes o funciones que lo integran, como el Organismo Legislativo que emite las leyes tributarias; el organismo ejecutivo que tiene

---

<sup>12</sup> Plazas Vega, Mauricio A. **Derecho de la hacienda pública y derecho tributario**. Pág. 101.



la atribución de la recaudación y el cobro coactivo, para lo cual se apoya en el Organismo Judicial; encargado de dar cumplimiento a lo establecido en la legislación en materia tributaria.

El Código Tributario guatemalteco en el Artículo 17 al referirse al sujeto activo establece: “Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo”. En Guatemala el sujeto activo del derecho tributario es el Estado representado por la Superintendencia de Administración Tributaria cuyas funciones son: planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos.

Por consiguiente, la administración tributaria tiene la finalidad de que se recauden de forma efectiva los ingresos del Estado, para que éste pueda cumplir con las obligaciones que le asigna la Constitución Política de la República de Guatemala, siendo las principales: Salud, educación, seguridad ciudadana, vivienda, entre otras.

A través del Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, se creó la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, como una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tiene las atribuciones y funciones que le asigna la ley, goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.



La Superintendencia de Administración Tributaria, tiene su domicilio principal, para todos los efectos legales y técnicos, en su oficina central ubicada en la ciudad de Guatemala. Con potestad para fijar domicilio en cada una de las dependencias que establezca en cualquier lugar del territorio nacional. Su denominación puede abreviarse SAT.

## **1.6. Contribuyente**

A tenor de lo establecido en el Artículo 21 del Código Tributario guatemalteco: “Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”.

El sujeto pasivo del derecho tributario está representado por el contribuyente, deudor tributario, o el obligado ante el Estado para dar cumplimiento a la obligación tributaria. Al respecto el Artículo 18 del Código Tributario también establece: “Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sean en calidad de contribuyentes o de responsables”.

Como se aprecia el Código Tributario establece que el sujeto pasivo puede ser el obligado por deuda propia, que lo constituyen los contribuyentes o personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación



tributaria. El mismo cuerpo legal regula lo referente al obligado por deuda ajena responsable, que lo constituye la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley cumplir las obligaciones atribuidas a éste. También lo es toda persona sujeta por la ley al cumplimiento de obligaciones formales ajenas aun cuando de la misma no resulte la obligación de pagar tributos.

Además se regula lo referente a los responsables por representación, que lo constituyen las personas responsables para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en calidad de representantes, sin que ello afecte su propio patrimonio, salvo el caso de dolo de tal representante, por las obligaciones tributarias derivadas de los bienes que administran o dispongan.

### **1.7. Clasificación de contribuyentes**

Para controlar mejor la recaudación se ha segmentado a los contribuyentes, clasificándolos en atención a la clase de persona tal como se expone a continuación.

Los contribuyentes individuales son aquellas personas naturales que fungen dentro de los hechos generadores y tarifas establecidas atendiendo a su capacidad de pago minoritaria. La planificación de recaudación debe ser justa y equitativa, evaluando las condiciones económicas de los mismos y adecuándose a los principios del derecho tributario.



Las personas jurídicas en cambio, dado a su naturaleza de personas sociales y sustentadas por un capital más estable y consolidado se adecuan a hechos generadores y tarifas específicas atendiendo a su capacidad mayoritaria de pago.

Sin embargo, a consecuencia de las diferencias entre las clases de personas jurídicas y su naturaleza, también se debe evaluar dichas condiciones para establecer un tributo que cumpla con los principios de justicia y equidad tributaria. Por lo que algunas personas jurídicas están exentas de ciertos impuestos, siempre y cuando cumplan con las especificaciones establecidas por la exención otorgada por la ley.

#### **1.7.1. Régimen simplificado**

El régimen de los pequeños contribuyentes, considera a este tipo de contribuyente como coadyuvante de la economía informal, sin embargo este aspecto les dio un incremento a los comerciantes informales, ya que al no obtener un empleo las personas optan por dedicarse a esta clase de comercio.

#### **1.7.2. Pequeño contribuyente**

La Ley del Impuesto al Valor Agregado en el Artículo 45 considera como pequeños contribuyentes a: “Los contribuyentes que sean personas individuales, cuyo monto de ventas anuales o de servicios prestados, no exceda de ciento cincuenta mil quetzales (Q.150,000.00)” podrán acogerse al régimen de simplificada para los pequeños



contribuyentes”.

El Artículo 49 del Código Tributario establece: “Obligación de los pequeños contribuyentes. Los contribuyentes que opten por este régimen deberán llevar un libro previamente habilitado por la Dirección, para registrar sus compras y sus ventas, cuyas características fijará el reglamento. Adicionalmente están obligados a emitir facturas para todas sus ventas mayores de veinticinco quetzales (Q. 25.00).”

El Código Tributario, en el Artículo 1 determina: “Carácter y campo de aplicación. Las normas de este Código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias, aduaneras y municipales, a las que no se aplicarán en forma supletoria”.

Al hacer el análisis de los Artículos citados, se puede mencionar que la ley suprema del ordenamiento jurídico guatemalteco, proporciona los principios constitucionales que son de gran importancia para regular lo concerniente a materia tributaria y uno de ellos es el principio de capacidad de pago, el que es de gran relevancia, ya que el pequeño contribuyente no posee la misma capacidad económica para hacer que no se le viole su derecho de defensa, ni del debido proceso al iniciarse un expediente administrativo tributario.



### 1.7.3. Régimen general

El Artículo 51 del mismo cuerpo legal, regula el cambio de régimen: “Los contribuyentes podrán cambiar del régimen de tributación simplificada para el régimen general, sin necesidad de autorización previa de la dirección. Sin embargo, una vez efectuado el cambio deberán informarlo a la dirección dentro del período impositivo mensual siguiente. La dirección podrá efectuar el cambio de régimen de oficio, informando al contribuyente dentro de los primeros diez días hábiles del período impositivo mensual siguiente”.

Este cambio sucede si el pequeño contribuyente, dentro del año fiscal, sobrepasa los Q. 150,000.00 que regula la ley, entonces, tendría que tramitar patente de comercio si no la tiene, llevar contabilidad completa a la que obliga el Código de Comercio y a presentar declaraciones de impuestos a los que se encuentre afecto, dependiendo al régimen al que quedó inscrito.

Por lo expuesto en líneas anteriores, en la *praxis* del derecho tributario se ha venido manifestando la segmentación de unidades de contribuyentes, nominándolos desde pequeños, medianos contribuyentes, estos regímenes tributarios especiales simplificados, también llamados mono tributo, simplex, entre otros, han permitido el funcionamiento de la administración tributaria logrando un mejor control de la recaudación. Para el caso de Guatemala se ha adoptado esta tendencia y tiene estructurado un sistema de recaudación.



## **1.8. Obligación de inscripción en el registro tributario unificado RTU**

Los contribuyentes *sui generis*, están obligados a inscribirse ante la administración tributaria, antes de iniciar actividades. Para ello deberán presentar solicitud ante la Superintendencia en el formulario correspondiente. Deberá inscribirse a través del portal electrónico denominado agencia virtual de la Superintendencia de Administración Tributaria de conformidad con el instructivo de inscripción establecido en la página electrónica.

El Registro Tributario Unificado surge con la finalidad de garantizar la celeridad y sencillez en los procesos de inscripción de Números de Identificación Tributaria NIT, consulta o actualización de datos y actividades de los contribuyentes con el Fisco. Esta herramienta es accesible al contribuyente ya que es creada con objetivo de ser utilizada a través de los distintos dispositivos electrónicos. Agilizando los procedimientos de recaudación y maximizando el control respecto a la función recaudadora de la Superintendencia de Administración Tributaria.

El control de la recaudación implementado protegerá los intereses y patrimonio del Estado, generando así una mayor vigilancia en las actividades del contribuyente y estableciendo su capacidad de pago. La cual es de importancia para el cobro de tributos y poder generar ingresos al Estado.

La recaudación de tributos por medio de procesos eficaces, procurando el resguardo de



los principios de sencillez y celeridad. Pretende generar un ingreso óptimo para cumplimiento de la meta establecida por la Superintendencia de Administración Tributaria. Generando así un poder económico para que el Estado pueda cumplir con sus deberes y obligaciones respecto a la población guatemalteca. Por ello la administración pública a través de sus organismos debe crear figuras, procesos y estrategias adecuadas al sistema tributario nacional para obtener los recursos necesarios a su vez que promueve la productividad de los distintos sectores económicos del país garantizando así la protección del erario público que tiene como finalidad el cumplimiento de los derechos establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala.

Es obligación de la población contribuir con los gastos públicos de conformidad con lo preceptuado por las distintas normas contenidas en la Constitución Política de la República de Guatemala y demás leyes tributarias, por ello es indispensable encuadrar a las personas individuales o jurídicas en el régimen de contribución que le corresponda según su capacidad de pago, atendiendo a la generalidad y equidad. Esto conlleva un análisis para la aplicación de los métodos de determinación de las bases tributarias para cada contribuyente. La obtención de tributos para generar recursos debe ser lógica y evitar la afectación en la capacidad económica del Estado para que este pueda cumplir con sus obligaciones. Siendo el Estado el garante de la protección de la persona y su fin primordial es el bien común, asegurando la seguridad jurídica, la justicia social y el desarrollo integral de la población.



## CAPÍTULO II

### 2. Derecho tributario

El derecho tributario es amplio, de tal suerte que algunos tratadistas lo ubican como parte del derecho financiero tal y como se exponen las conceptualizaciones siguientes:

El derecho tributario es: “La rama del derecho financiero que organiza los elementos estructurales constitutivos de tributo y determinar normativamente las potestades, sujeciones y deberes a través de los que se desenvuelven las funciones públicas de gestión y de resolución encaminadas a la aplicación del llamado recurso financiero”.<sup>13</sup>

El derecho tributario, en *lato sensu*, es el conjunto de normas jurídicas que regulan la recaudación de impuestos en sus distintos aspectos; la terminología no es uniforme respecto a esta rama jurídica. Así las cosas, la doctrina italiana, española y brasileña usan la denominación derecho tributario, mientras los alemanes lo denominan derecho impositivo, mientras que los franceses se refieren al derecho fiscal. Probablemente la denominación más correcta es la de “derecho tributario, que en América Latina es la que más predomina”.<sup>14</sup>

---

<sup>13</sup> Sainz de Bujanda, Fernando. *Sistema de derecho financiero I*. Pág. 83.

<sup>14</sup> Giuliani Fonrouge. *Op. Cit.* Pág. 37.



Otras escuelas, como la doctrina alemana moderna, establece que el derecho tributario es parte del derecho financiero concatenado al derecho presupuestario y el derecho patrimonial del Estado, y es la rama del derecho financiero que estudia el aspecto de la tributación, como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y las situaciones que de estas relaciones nacen; de ese modo el derecho tributario o fiscal contiene dos vertientes, a saber:

- Parte general: contiene principios de los cuales no se puede prescindir en los Estados de derecho para lograr por medio del poder coercitivo se imposibilite la arbitrariedad; en esta parte se encuentran comprendidas las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos.
- Parte especial: Comprende todas las disposiciones específicas del conjunto de tributos contenido en las leyes como las del impuesto único sobre inmuebles, ley del impuesto al valor agregado, ley del Impuesto sobre la renta, entre otras.

También el derecho tributario o derecho fiscal es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado en las relaciones con éste con los particulares y en las que se generen entre estos últimos, de modo que es: “El conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus diferentes aspectos: órganos que la ejercen, medios en que se exterioriza y contenido de las relaciones que origina”.<sup>15</sup>

---

<sup>15</sup> *Ibíd.* Pág. 74.



Entre tanto se encuentra que: “El derecho tributario lo compone las normas y principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos y que analiza las consiguientes relaciones entre los entes públicos y los ciudadanos”.<sup>16</sup>

Por lo expuesto en líneas anteriores, se aprecia que el derecho tributario es la obligación a favor del Estado, que impone el pago de impuestos lo cual conlleva un conjunto de normas legales que regulan la relación entre ambos, esto es así para que el Estado pueda cubrir los gastos públicos.

## **2.1. Principios del derecho tributario**

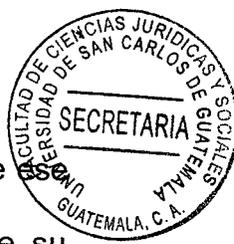
En el caso concreto del derecho tributario, los principios de la tributación desempeñan un papel muy importante tanto en la elaboración como en la aplicación de las normas tributarias. Lo anterior implica a la Constitución Política de la República de Guatemala y el derecho ordinario, esos principios constituyen las primeras garantías del estatuto del contribuyente, de esa forma los principios cumplen una doble función en la *praxis* del derecho tributario, de conformidad a la siguiente exposición:

### **– Principio de legalidad**

Este principio está establecido en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Este principio refiere que no puede haber tributo sin previa ley

---

<sup>16</sup> Díaz Reyes, Marco Livio. **Principales obligaciones fiscales que debe cumplir una empresa comercial**. Pág. 51.



que lo establezca, y se apoya en la máxima romana *nullum tributum sine lege*. De este modo no puede exigirse un tributo sino está basado en la ley, que demuestre su existencia, exigibilidad y obligación del contribuyente.

Entre tanto el axioma fundamental en esta rama jurídica: “Se podía llamar la partida de nacimiento del derecho tributario, es el principio de legalidad, agregando seguidamente, luego de marcar las analogías y diferencias con el que rige en el derecho penal, que también se lo denomina principio de reserva de ley”.<sup>17</sup>

– Principio de capacidad de pago

Este principio supone los ingresos de la persona obligada a pagar tributos y de esa forma se impone la necesidad de gravar todos los hechos manifiestos de riqueza, también se refiere a los incrementos de patrimonio y de rentas, lo cual se relaciona directamente con el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En torno a este principio se puede referir que: “En principio, la magnitud que, sin duda, mejor expresa la capacidad de pago de un sujeto es el conjunto de sus propiedades, su patrimonio. Y de hecho, este fue el indicador utilizado tiempo atrás por algunas haciendas cuando el establecimiento de impuestos constituía un acontecimiento relativamente excepcional”.<sup>18</sup>

---

<sup>17</sup> Jarach, Dino. *Curso superior de derecho tributario*. Pág. 196.

<sup>18</sup> Sevilla Segura, José V. *Política y técnica tributaria*. Pág. 53.



– Principio de igualdad

Este principio incorpora el mismo tratamiento a las personas para evitar la discriminación fiscal. Nace del precepto constitucional que establece que todos los habitantes son iguales ante la ley y que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas, se halla regulado en el Artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

– Principio de generalidad

En sus orígenes, este principio no es más que una contribución generalizada socialmente, y desde entonces desde su vigencia, se ha venido combatiendo la arbitrariedad en cuanto a las dispensas en el pago de tributos, a través del cual se prohíbe la discriminación o privilegios en materia fiscal. Es obvio que la vigencia de este principio, no significa que no existan exenciones o beneficios fiscales, pues aunque su carácter es excepcional, las mismas se fundan en la capacidad económica social o política del contribuyente, pero nunca para otorgar alguna clase de privilegios.

Quizá esa sea la razón por la que se señala que: “Cuando se postula la generalidad en el ámbito tributario, no se lucha contra la subsistencia de privilegios en el Estado de Derecho, sino que se postula la aplicación del ordenamiento tributario”.<sup>19</sup>

---

<sup>19</sup> Lozano, Juan Manuel y coautores. **Curso de derecho financiero y tributario**. Pág. 149.

Como se aprecia, este principio establece que todo contribuyente que de conformidad con la ley está obligado a pagar sus impuestos, lo debe hacer y así evitar que existan sectores privilegiados que no lo hagan.

– Principio de proporcionalidad

En torno a este principio, los tributos proporcionales o progresivos: “No miran solamente al sujeto contribuyente, a fin de hacerlo participar en forma justa y en función de su capacidad económica, sino que esos tributos representan un medio un instrumento que el Estado usa con el objetivo de una mayor productividad económica, conseguida con la actuación de los tributos, sin perjuicio de mantenerse la igualdad ante el impuesto”.<sup>20</sup>

Lo expresado por el autor citado debe entenderse que todas aquellas personas que se encuentren en una misma situación o circunstancia, deben ser tratadas por igual, y lo anterior tiene relación a la capacidad económica que tiene todo contribuyente para aportar una parte de sus ingresos destinados al sostenimiento de las necesidades del Estado.

En términos generales, puede decirse que los principios son mandatos de optimización que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida de lo posible, de acuerdo con la

---

<sup>20</sup> Luqui, Juan Carlos. **Derecho constitucional tributario**. Pág. 64.



realidad fáctica y las posibilidades jurídicas. En ese sentido, los principios tienen un alto contenido de abstracción y pueden incidir sobre una amplia gama de situaciones.

Al no existir un grado de jerarquía entre los diversos principios, su aplicación dentro de cada caso concreto requiere realizar un ejercicio de ponderación entre los principios involucrados, realizando concesiones recíprocas a fin de determinar cual deberá prevalecerá en determinada situación concreta.

## **2.2. Obligaciones tributarias**

A tenor de lo establecido en el Artículo 14, del Código Tributario, se determina el concepto de la obligación tributaria, de importante transcripción como sigue: “La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales.

La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.”

A *contrario sensu*, ninguna norma inferior a la ley podrá establecer obligaciones de carácter tributario, *so pena* de inconstitucionalidad. De esta forma, siendo que las leyes



son disposiciones de carácter general, abstracto e impersonal, se pretende evitar que las autoridades fiscales establezcan discrecionalmente cargas tributarias arbitrarias y discriminatorias.

### 2.3. Relación jurídico tributaria

La relación jurídico tributaria es uno de los elementos más importantes de la razón del tributo, por ser el vínculo que une al particular con el Estado, siendo que la obligación de dar, coloca al contribuyente como un deudor tributario, de ahí se genera la discusión y el análisis.

Esta relación: “Es el vínculo jurídico-obligación que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo y un sujeto pasivo que está obligado a la prestación”.<sup>21</sup>

La anterior definición hace ver a la relación jurídico tributaria como la pretensión de una prestación no como la relación producto del hecho generador ya consumado, por lo que cabe plantear que esta relación es el vínculo jurídico por medio del cual un sujeto debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el poder tributario, las sumas dinerarias o cantidades de cosas determinadas por la ley. Por lo descrito en líneas anteriores, la característica de la relación jurídica tributaria se integra como sigue:

---

<sup>21</sup> Villegas, Héctor. **Derecho financiero y tributario**. Pág. 156.



- La relación jurídica tributaria se da entre personas

Porque se crea entre el Estado (acreedor) y un sujeto pasivo (deudor), de ese modo nunca se podrá establecer una relación jurídica tributaria entre cosas inanimadas.

- Tiene su fuente en la ley

Aquí, los derechos y obligaciones provenientes de la relación jurídica tributaria, tienen que estar preestablecidos en la ley.

Lo anterior se encuentra establecido en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, de importante transcripción como sigue: “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”.

- Es de carácter principal y central

La relación jurídica tributaria es principal, no es accesorio, pues su existencia no se halla supeditada a otras obligaciones. Por consiguiente, se presenta una atinente definición de la relación jurídica tributaria, refiriendo que: “Es la relación fundamental del derecho tributario, consiste en el vínculo obligacional en virtud del cual el Estado



tiene el derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley, de modo tal que ésta vendría a constituir el soplo vital de esa obligación de dar que es la obligación tributaria".<sup>22</sup>

Como se aprecia, en este carácter principal, coexisten otras obligaciones accesorias que, mantienen íntima concatenación hacia la obligatoriedad principal del derecho tributario material, de los cuales dependen los actos administrativos especiales, con lo cual se pone de manifiesto en su concepción la vinculación estrecha del derecho tributario obligacional, por demás abstracto con el derecho tributario administrativo.

#### **2.4. Elementos de la relación jurídica tributaria**

Como es sabido, la obligación tributaria es una relación jurídica que surge necesariamente de normas de derecho público, ya que tanto sus fundamentos como sus formalidades o procedimientos emanan de ordenamientos de esa naturaleza.

Lo anterior encuentra base legal en lo que para el efecto establece el Código Tributario en el Artículo 14, el cual ordena que la obligación tributaria: "constituye un vínculo jurídico de carácter personal, entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter

---

<sup>22</sup> Hensel, Albert. **Derecho tributario**. Pág. 71.



personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria sobre determinados bienes o con privilegios especiales”.

También establece el Artículo citado que el hecho generador como: “Hecho imponible, es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

Como se aprecia, en el derecho fiscal guatemalteco, la obligación sólo puede surgir de las disposiciones jurídicas, es decir, de los ordenamientos generales de conducta, impersonales y abstractos dictados por el poder público en uso de sus atribuciones los cuales recaen de manera general sobre los sujetos elementales tal y como se detalla a continuación:

– Sujeto activo

El Estado actúa como ente estatal encargado de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria. Lo anterior es secundado por la transcripción que se expone, en tal sentido: “El vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie”.<sup>23</sup>

---

<sup>23</sup> Morgaín Manautou, Emilio. *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*. Pág. 125.



Este elemento se ve revestido con la acepción de poder tributario que ostenta el Estado como un cuerpo político integrado por el conjunto de personas que ocupan un territorio determinado y obedece a una autoridad. El poder tributario normativo de Guatemala, se apoya sustancialmente en la Constitución Política de la República de Guatemala, en la que se establecen además, los límites dentro de los que el Estado debe desarrollar dicha potestad.

– Sujeto pasivo

Está representado por el contribuyente, deudor tributario, o el obligado ante el Estado para cumplimiento a la obligación tributaria.

Según lo dispuesto en el Artículo 18 del Código Tributario: “Es sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable”.

Este elemento también comprende la totalidad de los deberes tributarios correspondientes al sujeto pasivo, provenientes de la relación tributaria. La obligación principal consistirá en el pago de la deuda tributaria que establece la normativa de cada impuesto, así mismo, facilitar la práctica de inspecciones, comprobaciones y proporcionar a la administración los datos, informes, antecedentes que tengan relación con el hecho imponible.

– Hecho generador

Hecho generador o hecho imponible es la condicionante tributaria, dicho de otro modo, es el hecho hipotético descrito en la ley con una descripción que permite conocer con certeza situaciones que en el momento de realizarse dan nacimiento a la obligación jurídico tributaria.

El Artículo 14, siempre del Código Tributario, establece la obligación tributaria en el sentido de que: “Constituye un vínculo jurídico de carácter personal, entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria sobre determinados bienes o con privilegios especiales”.

Lo anterior conceptúa al hecho generador como: Hecho imponible, es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Tal como ha quedado expuesto, la doctrina y los preceptos legales establecen que el nacimiento de la obligación fiscal es el elemento vital de la relación jurídico-tributaria, ya que puede en un momento dado existir la ley que establezca el presupuesto de la obligación, hasta que se materialice el hecho generador ya que de no cumplirse este



supuesto, la obligación no habrá nacido y por consiguiente no podrá producirse ninguna consecuencia jurídica que requiera tributación.

Pero no hay que confundir la relación jurídica tributaria con la obligación tributaria, pues la primera es el vínculo jurídico existente entre el sujeto activo quien, por ley, tiene los derechos respecto del nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria y el sujeto pasivo quien tiene que satisfacer la carga tributaria derivada del nacimiento de dicha relación. Sobre este sujeto recae tributariamente la satisfacción de la carga y la obligación tributaria que es la prestación que incumbe cumplir al sujeto obligado derivado de la actualización del hecho generador y que normalmente se agota con la entrega de una suma de dinero o el cumplimiento de un requisito.

La determinación precisa de los elementos de la obligación jurídico-tributaria es elemental para optimizar el cumplimiento de la misma, a su vez que da certeza y seguridad jurídica al contribuyente de su obligación respecto a los principios que rigen al derecho tributario. Dichos elementos deben de presuponerse con el irrestricto cumplimiento de la naturaleza misma del sistema de recaudación, teniendo un sentido lógico que permita al Estado obtener los recursos necesarios para el cumplimiento de sus obligaciones. El Estado tiene la obligación de maximizar los procesos de recaudación, evitando los privilegios que tengan como consecuencia una afectación en el presupuesto estatal destinado al cumplimiento de sus funciones administrativas en beneficio de la población.



## CAPÍTULO III

### 3. Actividad financiera del Estado

Utiliza la política fiscal como herramienta clave para el cumplimiento de las obligaciones constitucionales y en particular aquellas relacionadas con el desarrollo sostenible, la justicia y búsqueda del bien común, tal y como lo manifiestan los diversos autores, a saber.

#### 3.1. Definición

La actividad financiera del Estado, es: “La ciencia financiera es el conjunto ordenado de los estudios, y doctrinas que, teniendo por sujeto el Estado y por objeto el interés, se ocupa de los diversos aspectos de la economía pública, abarcando la organización y la percepción de éstos a las necesidades de orden colectivo”.<sup>24</sup>

También, se delimita con mayor precisión aquello que, en opinión doctrinal constituye la esencia de la actividad financiera, señalando que: “Se trata de un fenómeno que tiene como fin la satisfacción de las necesidades públicas, su consecución se alcanza mediante el empleo de medios económicos y los criterios inspiradores de estos actos son de naturaleza política”.<sup>25</sup>

---

<sup>24</sup> Giuliani Fonrouge. **Op. Cit.** Pág. 72.

<sup>25</sup> Bayona de Perogordo, Juan José y María Teresa, Soler Roch. **Derecho financiero.** Pág. 211.

Por su parte, aparece segmentado los siguientes elementos: “La actividad financiera del Estado constituye un fenómeno económico, político, jurídico y sociológico. Económico porque se trata de la obtención, administración o manejo y empleo de recursos monetarios. Político porque forma parte de la actividad del Estado como entidad soberana, para el cumplimiento y logro de sus fines. Jurídico porque en un Estado de Derecho se encuentra sometida al derecho positivo. Sociológico por la influencia que ejerce y los efectos que produce sobre los diversos grupos de la sociedad que operan dentro del Estado”.<sup>26</sup>

En relación a lo expuesto por los autores referidos, se puede arribar a que la actividad financiera del Estado consiste en el conjunto de actos realizados al amparo de la ley por las diversas instituciones públicas, con el objeto de obtener los recursos que permitan llevar a cabo las erogaciones necesarias para que el Estado pueda cumplir sus fines como máxima forma de organización social, siendo necesario llevar a cabo un proceso ordenado y crear un régimen financiero que coadyuve con la correcta administración de dichos ingresos y egresos que conforman el presupuesto público.

### **3.2. Fases de la actividad financiera del Estado**

El Estado para su funcionamiento debe tener medios para financiarse, esto es con impuestos o bien con empréstitos, derivado de la situación de la economía que representa, pero siempre la deuda pública debe concebirse y planificarse, de modo que

---

<sup>26</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho fiscal*. Pág. 3.



en su aplicación concreta resulte un instrumento complementario que ayude y coopere en el plan de gobierno y no lo interfiera.

Así las cosas, dentro de la compleja actividad que el Estado debe realizar para poder alcanzar los propósitos de estabilización y desarrollo económico, la política fiscal es uno de los instrumentos de indiscutible importancia y aunque el concepto es muy amplio, su estudio se debe vincular con el régimen tributario, los gastos públicos, la deuda pública, las inversiones públicas, el régimen presupuestario y la política monetaria para poder establecer verdaderamente cuáles son sus fines.

### **3.3. Recaudación u obtención de los recursos**

Se le conoce con este nombre al proceso mediante el cual: “Las autoridades tributarias perciben ingresos por concepto del pago de impuestos y otros derechos realizado efectivamente por los contribuyentes. Esta recaudación efectuada es el principal rubro que se incluye dentro del presupuesto de ingresos del gobierno y está destinada a cubrir el presupuesto de egresos, por lo que se hace necesario que dicha recaudación sea suficiente para cubrir los gastos de gobierno con el fin de evitar incurrir en déficit presupuestario, el cual lleva implícito el endeudamiento”.<sup>27</sup>

Para lograr este efecto positivo y sostenido en la recaudación se requieren de muchos esfuerzos, no solamente se deben emitir leyes o reglamentos para su cumplimiento, sino

---

<sup>27</sup> Hipólito, Rossy. *Instituciones de derecho financiero*. Pág. 321.



que se necesitan acciones y la planificación de ciertos controles de orden fiscal, normativo y judicial que contribuyan a la correcta ejecución de la legislación que busca este cometido.

Pero existen factores que explican la baja e inestable recaudación tributaria, se pueden mencionar los siguientes:

- La existencia de una cultura anti fiscal, que se traduce en altos niveles de evasión y elusión. Se entiende por evasión al incumplimiento del pago de una obligación tributaria y elusión se define como el acto de sacar provecho de algún defecto de las normas tributarias para pagar menos o dejar de pagar un impuesto. El primero es un acto delictivo el segundo es perfectamente un acto legal;
- La debilidad de los instrumentos legales para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias;
- La existencia de un sistema de privilegios, exoneraciones y exenciones que minan la base tributaria;
- Inoperancia del sistema de justicia relacionado con los tributos;
- Aspectos constitucionales que limitan el poder impositivo del Estado;

- La alta desigualdad en la distribución del ingreso y la riqueza;
- La existencia de una franja importante de economía informal o subterránea. En este caso, dichos grupos son de difícil incorporación al sistema de contribuyentes y en general su costo de fiscalización es elevado respecto al potencial de recaudación que ofrecen.

### 3.4. Gestión o administración de recursos

La actividad financiera que realiza el Estado, como el resto de la actividad administrativa, se encuentra sometida al derecho positivo y vigente del sistema jurídico de un país. Tal vez sea esa la razón por la que se especifica que: “La actividad financiera es una rama de la actividad administrativa y aparece como tal regulada por el derecho objetivo. Constituye una reconocida exigencia de Estado moderno –Estado de Derecho- que todas sus manifestaciones de voluntad en el campo de la administración y las relaciones con los particulares que ésta engendra encuentren en la ley su fundamental disciplina”.<sup>28</sup>

Según queda expuesto, en la gestión de los recursos estatales, es aquella experimentada por la acción del Estado según criterio de la autoridad y los habitantes como miembros del consorcio político, cuya ejecución es satisfecha con el gasto público. La gestión recaída en el Estado como sujeto activo de las finanzas a partir la ciencia de las finanzas a nivel científico impacta las relaciones entre el Estado y los contribuyentes.

---

<sup>28</sup> Sainz de Bujanda, Fernando. **Hacienda y derecho**. Pág. 84.

### 3.5. Erogaciones

El sistema tributario implica un proceso de tres etapas: la imposición de los tributos, su recaudación y finalmente su ejecución. En ese contexto, se analiza la ejecución del gasto público, con los elementos que fortalezcan la evaluación del cumplimiento de las funciones fiscales del Estado a través del uso del sistema tributario, el cual es principal instrumento *sine qua non*, de abastecimiento de ingresos de la política pública en Guatemala.

De manera *sui generis*, el gasto del gobierno dentro de la ejecución presupuestaria está desglosado en dos grandes vertientes, a saber: “En primer lugar, de acuerdo al uso de los recursos, es decir, se diferencia por una parte el gasto cuyo uso es esencialmente para cubrir aquellas erogaciones por concepto de remuneraciones y otros gastos de carácter administrativo, conocidos como gastos corrientes o de funcionamiento, y en segundo lugar los gastos de capital o de inversión pública que realiza”.<sup>29</sup>

Siendo así, es conveniente señalar que el concepto de inversión pública se asocia al empleo de los recursos públicos que busque incrementar, crear, mejorar o reponer las existencias de capital físico y/o humano a disposición de los habitantes para ampliar la capacidad como país en la producción y prestación de servicios. En efecto, la inversión es la parte del gasto que busca lograr una afección directa y positiva a los habitantes de una nación.

---

<sup>29</sup> Melcacho. *Op. Cit.* Pág. 123.

Siendo por lo tanto la inversión, la expresión de la redistribución más real que el Estado realiza con los recursos que le fueron provistos primeramente por los mismos pobladores en busca del desarrollo integral del país, estos gastos de inversión deben distribuirse de la mejor manera para cubrir las necesidades básicas de la población, entre las que se puede mencionar la educación, salud, seguridad, vivienda, entre otros.

### **3.6. Teorías que fundan la actividad financiera del Estado**

Con propósitos de sistematización se agrupan en tres categorías: Teorías económicas, políticas y sociológica. Esta segmentación no debe entenderse en términos absolutos, ya que ciertos autores ocupan posiciones intermedias o sea que sus ideas participan de las características de todas, tal como se exponen a continuación:

#### **3.6.1. Económica**

Esta teoría es explicada de modo que: “Los habitantes distribuyen su riqueza por intermedio de sus representantes políticos, satisfaciendo en primer término las necesidades públicas o privadas de mayor importancia y luego los de menor intensidad, en forma tal que los fondos insumidos por el impuesto no hubieran tenido un destino más remunerativo en manos de los particulares”.<sup>30</sup>

---

<sup>30</sup> Yáñez Franco, Carlos. *La actividad financiera y la disciplina informativa que se ocupa de ella, estudios fiscales y administrativos*. Pág. 902.



Como se aprecia, esta tendencia al sostener que la utilidad de los gastos públicos debe ser reconocida por todas las clases sociales, cuya apreciación dependerá de la relativa intensidad de las necesidades privadas y de la diversidad en la estimación de las colectivas. Por consiguiente, la unanimidad y la espontaneidad constituyen la única garantía contra toda injusticia en la distribución de las cargas públicas.

### 3.6.2. Política

Siendo político el sujeto de la actividad financiera del Estado, los medios o procedimientos prestaciones obligatorias y coactivas y los fines perseguibles muchas veces extra fiscales: “Debe aceptarse que tal actividad tiene necesaria y esencialmente naturaleza política. No es exacto que según esta interpretación la actividad financiera sea exclusivamente de naturaleza política”.<sup>31</sup>

También se puntualiza que con ella: “Necesariamente debía desembocarse en la teoría política que es una expresión abreviada indicativa de la naturaleza de las selecciones y directivas de la actividad financiera, y como prelude a la verdadera síntesis, que es la síntesis integral político jurídico-económico-técnica de las finanzas”.<sup>32</sup>

Esta teoría considera hallar en la economía un límite a los hechos financieros que no se ajustan a la realidad ante el predominio de las políticas de la actividad financiera.

---

<sup>31</sup> Grizziotti, Benvenuto. **Principios de ciencia de las finanzas**. Pág. 37.

<sup>32</sup> **Ibíd.** Pág. 42.

### 3.6.3. Sociológica

Este es el nuevo elemento regulador de la actividad financiera: el principio social. Según esta interpretación, “La forma general de la sociedad se determina por los diversos elementos que actúan en ella”.<sup>33</sup> Para esta teoría sociológica se pueden distinguir las siguientes categorías:

- Los elementos de la naturaleza: suelo, flora, fauna, clima, ubicación geográfica, riquezas, minerales, entre otros;
- La acción ejercida sobre una sociedad por otras, anteriores en el tiempo o exteriores en el espacio;
- Los elementos internos, tales como la raza y lo que llama residuos que son la calidad de los sentimientos, de las inclinaciones, de los conocimientos de la inteligencia y de los intereses predominantes en toda sociedad.

### 3.7. Menester de tributos

La actividad financiera estatal es funcional *sine qua non*, toda vez que por medio de los tributos; el cual es uno de los mecanismos redistributivos del ingreso sostenible de las

---

<sup>33</sup> Soley Güell, Tomas. *Elementos de ciencia hacendaria*. Pág. 383.



finanzas públicas que permite un escenario macroeconómico estable, promotor de empleo y activador de la inversión; a la vez que se constituye en satisfactor de las necesidades básicas del país.

El Estado persigue obtener los recursos necesarios para su subsistencia y para atender las necesidades de la población, básicamente por medio de los servicios públicos, las principales fuentes de obtención de recursos que tiene el Estado son dos: los impuestos y sus propias actividades.

### **3.8. Obligación tributaria**

La obligación recaída en el sujeto pasivo está plenamente establecido en la ley y abordada ampliamente en el desarrollo de esta investigación, es necesario exponer lo establecido en el Artículo 14, del Código Tributario, a partir del que se determina el concepto que constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella.

Lo anterior se concatena con la prestación de un tributo, el cual surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales.

La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente a los



administrados, pero atendiendo el marco legal para no generar cargas tributarias arbitrarias, discriminatorias e ilegales que lo conviertan en hechos contrarios a derecho, pues todo Estado debe garantizar que aquellos, sean enmarcados con equidad y justicia.

### **3.9. Principales impuestos aplicados en Guatemala**

Como es sabido, la administración y realización de la recaudación tributaria en Guatemala es llevada a cabo por la Superintendencia de Administración Tributaria SAT, dicha captación está constituida por los ingresos generados por dos grandes grupos de impuestos: los directos y los indirectos, a saber:

#### **3.9.1. Impuestos directos**

Los impuestos directos gravan de manera directa los ingresos o el patrimonio de los ciudadanos. En otras palabras, los impuestos directos recaen sobre cada persona de manera que se les pueda identificar e individualizar por nombre. Es decir, el ciudadano que deberá pagar el impuesto está claramente identificado.

Se catalogan dentro de este grupo los siguientes tributos:

- Impuesto sobre la renta -ISR-;
  
- Impuesto sobre el patrimonio;



- Impuesto de solidaridad extemporáneo y temporal -ISET-;
- Impuesto sobre empresas mercantiles y agropecuarias -IEMA-;
- Impuesto extemporáneo y temporal de apoyo a los acuerdos de paz -IETAAP-;
- Impuesto sobre herencias;
- Impuesto único sobre inmuebles -IUSI- recaudado por cada una de las municipalidades;

### **3.9.2. Impuestos indirectos**

Los impuestos indirectos son aquellos impuestos que una persona debe pagar por el hecho de consumir o utilizar algo. Afectan generalmente a todos los ciudadanos por igual. Es decir, todos pagan el mismo porcentaje de impuesto, independientemente del cual sea el nivel de renta o poder adquisitivo.

Desde un punto de vista económico, los impuestos indirectos, en cuanto a recaudar se refiere que tienen dos ventajas que los impuestos directos no tienen. Por un lado, los impuestos indirectos son más fáciles de recaudar, y en segundo, lugar, los contribuyentes



se resisten menos a pagarlos porque lo pagan directamente con el consumo.

Se integran dentro de este grupo los siguientes:

- Impuesto al valor agregado -IVA-;
- Doméstico;
- A la importación;
- Derechos arancelarios a la importación –DAI-;
- Impuesto a la distribución del petróleo y sus derivados;
- Timbres fiscales;
- Impuesto sobre circulación de vehículos;
- Regalías petroleras e hidrocarburos compartibles;
- Impuesto de salida del país;
- Impuesto a la distribución de bebidas;

- Impuesto al tabaco;
- Impuesto a la distribución del cemento, entre otros.

Como se aprecia los impuestos directos, son los que se aplican inicialmente sobre el individuo o la familia que se entiende que soporta la carga, a lo que se puede sumar que éstos son aquellos que tienen la particularidad de gravar la obtención de renta bienes y derechos y el patrimonio, también tienen la característica de ser progresivos, es decir a más ingresos se considera que el sujeto obligado tiene mayor capacidad de pago.

En cuanto a los impuestos indirectos, estos son trasladados a cualquiera que se suponga soporta finalmente la carga. Estos gravan el consumo, estos últimos son proporcionales, es decir se aplican tipos impositivos constantes y son independientes de la situación económica de cada individuo, por lo que se suelen considerar como más injustos y de carácter regresivo.

Los impuestos anteriormente descritos son recaudados de forma distinta determinada de su naturaleza, hecho generador y demás características. Estableciendo distintas metodologías para realizar su cobranza, beneficiando tanto a los contribuyentes como los procesos de recaudación tributaria.

La Superintendencia de Administración Tributaria en el cumplimiento de sus funciones, deberá crear, modificar, optimizar, mejorar y modernizar los procedimientos de



recaudación tributaria y aduanera, garantizando la eficiencia y transparencia en la administración tributaria. Ejerciendo todas las actividades que le correspondan para obtener ingresos, es decir, deberá realizar todos los actos necesarios para obtener el pago de los tributos de los contribuyentes. Asimismo, tiene por objetivo incentivar la cultura de tributaria, facilitar los procesos de pago y maximizar sus recursos para obtener la meta establecida para cada uno de los impuestos, en los plazos planificados y verificar las estadísticas para una observación preliminar del total de tributos recaudado.

El Congreso de la República de Guatemala, tiene la obligación de crear un sistema de tributos lógico y válido dentro de los principios del derecho tributario. Ya que cada impuesto, exención o exoneración de los mismos representa una consecuencia en el erario público del Estado. Y esto a su vez beneficia o menoscaba el cumplimiento de las funciones del Estado con eficacia.

Los impuestos ya contemplados dentro de la normativa jurídica guatemalteca deben tener por objeto generar un ingreso a los recursos del Estado, que los procura para el desarrollo de funciones y políticas de públicas que tengan por finalidad el beneficio de la población. Por ello la importancia de crear un sistema tributario sostenible que sea capaz de incentivar un superávit en el patrimonio del Estado, limitando el incremento de deuda pública y generando un equilibrio económico en la administración pública.





## CAPÍTULO IV

### 4. Incidencias jurídicas en el erario nacional ante la exoneración del Impuesto sobre la Renta en la tarifa especial del régimen del contribuyente agropecuario

Con ocasión de la entrada en vigor del Decreto Número 7-2019 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, se otorga una tasa preferencial a favor del contribuyente agropecuario y ganadero, ubicándolo en el régimen de pequeño contribuyente, tributando únicamente una tarifa de 4% de Impuesto al Valor Agregado sobre los ingresos por doscientos cincuenta mil mensuales o tres millones anuales, exonerándolo, además del Impuesto sobre la Renta.

#### 4.1. Etimología de la palabra erario

En la antigua Roma el *aerarium*, erario en el español moderno era el nombre que se daba al tesoro público, obtenido mediante la recaudación de los impuestos. “Su sede se encontraba en el Templo de Saturno en la colina del Capitolio, por lo que comúnmente recibía el nombre de *Aerarium Saturni*”.<sup>34</sup>

En la época actual la palabra mantiene su significado en todos los países del mundo, aunque con variables como la recaudación de los impuestos en los bancos y/o entidades públicas y privadas, autorizadas por cada nación, para recaudarlos.

---

<sup>34</sup> C. Nicolet. *La profesión de ciudadano en la Roma republicana*. Pág. 722.



## 4.2. Impacto al erario por exoneración del Impuesto Sobre la Renta

Los inicios del Impuesto sobre la Renta –ISR- datan del otrora 1938 bajo Decreto Gubernativo 2099, aprobado oportunamente por la Asamblea Nacional, mediante el Decreto Legislativo 2373, denominado Ley del Impuesto Sobre las Utilidades de las Empresas Lucrativas, creando así la primera imposición sobre la renta en Guatemala.

El nombre con que se denomina al Impuesto Sobre la Renta, quizá se debe al objeto para integrar la renta imponible y en función del cual se establece el gravamen. Es decir que, el nombre de impuesto, tomando de este elemento material, delimita al mismo tiempo el alcance de aplicación de la ley.

En este orden de ideas, la actual Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente por Decreto número 26-92 del Congreso de la República en el Artículo 1 regula la importante transcripción que sigue: “Se establece un impuesto, sobre la renta que obtenga toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país, así como cualquier ente, patrimonio o bien que especifique esta ley, que provenga de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos.

Pero, ya ubicados en el ámbito actual, se ha legislado en favor de los comerciantes agropecuarios y ganaderos, de modo que queda establecido, mediante el Decreto 7-2019 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, que adiciona el Artículo 54 “A” de la Ley del Impuesto al Valor



Agregado la siguiente transcripción, que por su importancia se cita: “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”.

Al Impuesto Sobre la Renta le son aplicables los caracteres de ser un tributo ordinario de derecho público y que dentro de estos presenta una naturaleza directa y personal.

Esto es así, por ser producto de la ley emanada del Organismo Legislativo, en cumplimiento del principio de legalidad que establece el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala y además que tiene como sujeto activo al Estado y pasivo a los contribuyentes como personas individuales o jurídicas, según lo establece el Artículo 3 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

#### **4.3. Régimen especial de contribuyente agropecuario**

Como se ha venido exponiendo, la puesta en vigencia de la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, hace la adición del Capítulo VIII Régimen Especial de Contribuyente Agropecuario, en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y a través del Artículo 3 se agrega a la Ley del Impuesto al Valor Agregado el Artículo 54 “A” el cual crea el Régimen Especial de Contribuyente Agropecuario.

El cuerpo legal citado establece que: “Las personas individuales que desarrollen



actividades de producción y comercialización en el sector agropecuario y cuyo monto de venta anual de sus productos, no exceda los tres millones de quetzales dentro del año fiscal computado del uno de enero al treinta y uno de diciembre, podrán solicitar su inscripción al Régimen Especial de Contribuyente Agropecuario y pagarán mensualmente un tipo impositivo del 5% sobre las ventas brutas para criadores de ganado vacuno, equino, porcino y caprino.

Tal y como se puede observar, este régimen tiene particularidades que cubren con el manto jurídico el ámbito del comerciante agropecuario y ganadero pero violan principios constitucionales. Lo anterior por considerarse selectivo debido a la existencia de las nuevas tendencias que la riqueza esté únicamente al alcance de selectos grupos económicos, sino que debido a la falta de una adecuada imposición, es que esta brecha, sea uno de los aspectos negativos de la llamada ley de ganaderos por demás preferencial pues reduce y afecta a los demás contribuyentes.

#### **4.4. Aliciente para el rubro del comercio agropecuario y ganadero**

Lo establecido en la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, quizá tenga relevancia desde la perspectiva positiva, toda vez que un régimen simplificado es mucho más apetecible para tributar y genera menos rechazos y puede lograr aumentar la recaudación, siempre y cuando sea lo suficientemente barato que el costo de cumplimiento esté por debajo de la percepción de valor de retorno que tiene el pago del tributo.



Lo cierto es que es por demás difícil poder determinar si el régimen de 5% sobre ventas brutas cumple con ello, toda vez que el promedio de tributación en régimen empresarial es de 3% sobre ventas. Llama la atención que se crea un régimen de 5% sobre utilidades. Este segundo régimen podría implicar un impacto casi nulo o nulo, dependiendo de las utilidades que reporte por parte de los comerciantes afectados a este nuevo régimen.

#### **4.5. Beneficio fiscal que extingue la obligación**

La ley en análisis, contiene aspectos que se pueden considerar negativos debido a su intrínseco propósito, pues es contrario al principio de equidad y capacidad de pago, lo cual ha quedado plenamente comprobado y se expone sobre la base legal que lo rige.

Así las cosas, se aprecia que los comerciantes agropecuarios y los ganaderos afectados al régimen de 5% sobre utilidades está exento de presentación de cualquier declaración anual, trimestral o mensual del ISR. También están exentos de cualquier otro tributo acreditable, es decir del Impuesto de Solidaridad –ISO-, este impuesto, como es sabido, lo deben pagar todas las personas individuales o jurídicas que realicen actividades mercantiles y agropecuarias. Que dispongan de patrimonio propio y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento de sus ingresos brutos.

El criterio de la investigadora de la presente tesis de grado, es que el problema tiene carácter inconstitucional pues no hay manera de calcular la base a la cual aplicarle el 5%. Si a ello se considera la forma de pago, es vía retención definitiva y eso implica que en

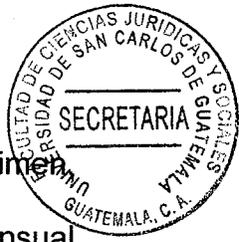


el régimen de pequeño contribuyente de compradores, vendedores y engordadores no existe mecanismo para pagar sobre utilidades y la dispensa de presentar declaraciones impide que determinen su obligación y pago, pero sí gozan de exención del Impuesto de Solidaridad y el Impuesto sobre la Renta; es decir que al final, los comerciantes bajo esta forma mercantil, no pagan nada.

Ahora bien, los contribuyentes afectos al régimen sobre ingresos, por su parte, sufrirán retenciones al momento de emitir sus facturas, pero como las facturas de pequeño contribuyente no generan crédito del Impuesto al Valor Agregado –IVA- el monto retenido, por el respectivo agente de retención, deberá enterarlo a la administración tributaria por medio de declaración jurada dentro del plazo de diez días del mes inmediato siguiente a aquel en que se efectúa el pago o acreditamiento.

En el régimen de pequeño contribuyente normal el plazo es 15 días, lo que conlleva a que hay dos tipos de declaraciones de retenciones por hacer a pequeños contribuyentes. Aquí las cosas cambian, no obstante, cuando los agentes de retención, no efectúen la retención. Siendo así, el contribuyente inscrito en el Régimen Especial de Contribuyente Agropecuario, deberá pagar el impuesto, dentro del mes calendario siguiente al vencimiento de cada período mensual, a través de los medios que la administración tributaria ponga a su disposición. Es decir que tiene treinta días para pagar.

Para el caso de compradores, vendedores y engordadores es el 5% sobre las utilidades. Queda excluida de este régimen cualquier prestación de servicios agropecuarios, o



servicios de cualquier otra naturaleza. 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.

Los contribuyentes en el régimen opcional simplificado, por ejemplo, no tienen ese plazo y deben pagar en los mismos 10 días hábiles del mes siguiente al que facturaron los montos que no fueron sujeto a retención.

#### **4.6. Principios fundamentales vulnerados**

La problemática expuesta, impacta contra los principios fundamentales de realización del bien común, igualdad y capacidad en el pago de tributos, siempre que el Estado a través del Organismo Legislativo es la entidad encargada de crear las leyes que rigen la república, sin embargo con la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria se favorece a un vasto sector económico en Guatemala, incrementando la inseguridad y desprotección de los contribuyentes afectando económicamente la recaudación al erario.

##### **4.6.1. Principio de legalidad**

Tiene lugar la vulneración del principio de legalidad contenido en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual redarguye como nulas *ipso jure* las disposiciones que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de



las bases de recaudación del tributo.

Para el caso de los tributos se considera la fuerza coercitiva del Estado, en su requerimiento, puesto que es una prestación obligatoria, por ser un elemento primordial del quehacer estatal. Lo anterior es menester pues sin esta coerción no se manifiesta la voluntad del administrado, por ello en el estado moderno de derecho, está regulado el principio fundamental de la legalidad de la prestación tributaria, contenido en el aforismo latino *nullum tributum sine lege*.

Aquí el derecho constitucional se ve inmerso en la óptica tributaria relacionada, pues como es sabido el conjunto de normas jurídicas creadas por una Asamblea Nacional Constituyente, representa la norma de jerarquía superior en el ordenamiento jurídico guatemalteco, en virtud de que regula el principio de legalidad, el cual consiste en que solo el Congreso de la República puede crear impuestos ordinarios o extraordinarios, y por ende son nulas, de pleno derecho aquellas disposiciones con jerarquía inferior a la ley que la tergiversen o contradigan.

El principio de legalidad según el cuerpo legal citado, en virtud de que ese Artículo establece que: "corresponde con exclusividad al Congreso de la República de Guatemala, 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". Esta transcripción revela la transgresión al principio que se analiza.



#### **4.6.2. Principio de capacidad de pago**

Así también vulnera el principio de capacidad de pago; regulado en el Artículo 243 constitucional, que establece que el sistema tributario debe ser justo y equitativo, lo cual impacta contra la realización del bien común pues debido a ello se deja de cumplir con el deber de Estado.

Para el caso que ocupa, se concatena el Impuesto Sobre la Renta pues descansa en el principio de la capacidad de pago del contribuyente, regulado en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala el cual se calcula según los ingresos percibidos en dinero, en crédito, en valores, en derecho, en especie o en cualesquiera otra forma, siempre que se pueda determinar objetivamente, en términos monetarios, durante el período o año imponible, del uno de enero al treinta y uno de diciembre de cada año.

#### **4.6.3. Principio constitucional de igualdad**

Este principio se refiere a que todos aquellos sujetos pasivos que se ubiquen dentro de un hecho generador en las mismas circunstancias, la obligación tributaria que surge debe de ser la misma, en virtud de que no hay ninguna justificación que los haga diferentes ante la ley tributaria, por consiguiente deben pagar en iguales circunstancias al fisco.



De esa cuenta, la Constitución Política de la República de Guatemala, establece la igualdad en el Artículo 4, de importante transcripción como sigue: “En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer cualquiera que sea su estado civil tienen iguales oportunidades y responsabilidades”.

Esta característica de los tributos se relaciona con el principio de capacidad de pago, que se encuentran regulado en los Artículos 239 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, por virtud del cual el sistema tributario debe ser justo y equitativo.

Por consiguiente, si los tributos no son proporcionales y equitativos, son inconstitucionales de pleno derecho, porque estarían violando las garantías fundamentales. En la especial materia tributaria todos los ciudadanos son iguales y por tanto, la ley que la regula, no debe hacer discriminaciones que perjudiquen o beneficien a determinados individuos o grupo de individuos, toda vez que su espíritu se dirige a la equidad.

#### **4.7. Proyección del comercio ganadero**

En datos recientes se estima que: “La ganadería aporta unos 500 millones de dólares anuales en ingresos directos. Estos ingresos provienen de 1.4 millones de litros de leche producidos al día, además de medio millón de cabezas de ganado vendidas para carne. Según el Banco de Guatemala los indicadores económicos básicos son: El Producto

Interno Bruto PIB de Guatemala es de treinta y nueve mil doscientos noventa y cinco millones de dólares. En el sector agropecuario cuya representación estadística, tiene un impacto en la economía nacional del 13.5% del PIB”.<sup>35</sup>

Estos datos revelan que el consumo nacional anual *per cápita* de carne es de apenas cuatro kilogramos, mientras que el de leche es de 56 litros al año, cifras que se encuentran muy por debajo de las recomendaciones de la Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura y se ubicaría como uno de los consumos más bajos de América Latina, lo que convierte al propio mercado guatemalteco en oportunidades, más aun si se considera los beneficios fiscales obtenidos a la luz del Decreto 7-2019 del Congreso de la República de Guatemala, denominado Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria.

Por otro lado, al confrontar los datos de comercio exterior, específicamente los concernientes a las importaciones, se puede observar una tendencia baja comercial guatemalteca, dada por la compra de productos lácteos importados, “Los cuales suman unos ciento sesenta y dos millones, mientras que de carne bovina el impacto es de veinticinco millones, para un total de ciento ochenta y siete millones. Basado en estos datos resulta atrayente la posibilidad de iniciar el proceso de sustitución de importaciones e incursionar en los mercados de oportunidad a nivel regional”.<sup>36</sup>

---

<sup>35</sup> <https://www.ine.gob.gt/ine/censo-agropecuario> (Consultado: el 1 de junio de 2020).

<sup>36</sup> Iturbide Villalpando, Jonás. **Lineamientos de política para el desarrollo sostenible del sector ganadero**. Pág. 101.

Del Producto Interno Bruto Agropecuario, el 16.2% lo representa la actividad pecuaria, la cual se encuentra distribuida por actividad productiva, a saber:

- Ganado vacuno 5.9%;
- Ganado porcino 1.9%;
- Ganado ovino-caprino con menos del 1%; y
- La avicultura con el 8.3%.

Tal y como ha quedado expuesto en las líneas anteriores, el inventario bovino guatemalteco realizado en el año 2003 era de 1.8 millones de cabezas aproximadamente. Sin embargo, en datos más recientes obtenidos en las encuestas agropecuarias 2005 y 2007.

En el ejercicio de regresión estadística se deduce que el inventario ganadero guatemalteco podría alcanzar los 2.9 millones de cabezas, de las cuales el 49% son utilizadas para doble propósito, carne y leche, de las cuales 35% son productoras de carne, y 16% son dedicadas a la producción especializada de leche.

Respecto del inventario nacional de ganado bovino, no existen cifras oficiales recientes, pero se estima que la mayor concentración del inventario nacional se encuentra en la

región de la costa sur. Para el año 2014, la base de datos estadísticos de *Food and Agriculture Organization of the United Nations* estimó un inventario de 3.5 millones de cabezas bovinas para el país; mientras que para el mismo año, cálculos propios basados en un modelo de simulación del crecimiento del hato bovino nacional, ubican el inventario en 3.7 millones de cabezas, una cifra ligeramente superior a la reportada.

Como se aprecia, las perspectivas económicas, a largo plazo, de la actividad ganadera son prometedoras debido al aumento en la demanda de leche y carne. Lo anterior se concatena al crecimiento de la población y al mejoramiento de los ingresos *per cápita*, y con el advenimiento de los beneficios fiscales, podría mejorar este sector económico.

#### **4.8. Proyección del comercio agrícola**

El consumo de alimentos es una necesidad biológica humana que se manifiesta en demanda de bienes alimenticios. La alimentación es considerada como un derecho humano, el cual se ejerce cuando todo individuo tiene acceso físico y económico a la alimentación adecuada o a medios para obtenerla.

Así las cosas, la alimentación de la mayoría de la población guatemalteca está basada en bienes provenientes de la producción agrícola, normalmente de granos como el maíz, principalmente blanco, frijol negro y arroz; algunas hortalizas especialmente la papa, tomate, cebolla, zanahoria, repollo, entre otros.



Guatemala posee 7.3 millones de hectáreas para uso de la agricultura, que equivale a 67.5% del territorio nacional; el 12% de esta superficie se dedica a cultivos anuales maíz, frijol, arroz y hortalizas entre otros, el 14% a cultivos permanentes y semipermanentes café, caña de azúcar, hule, palma africana y cardamomo entre otros.; el 23% corresponde a pastos y el 51% a bosques, matorrales y otros usos no agrícolas”.<sup>37</sup>

La producción agropecuaria es realizada predominantemente a campo abierto, por lo que la influencia de factores biofísicos, los insumos, así como el manejo agronómico y zootécnico o tecnología durante el proceso productivo constituyen elementos fundamentales en la producción final.

El sector agropecuario se encuentra en constante desarrollo y a pesar de no estar totalmente tecnificado, es uno de los sectores que más aporta a la conformación del Producto Interno Bruto –PIB- y a la generación de empleo. “En el último sexenio la producción del sector agrícola representó en promedio el 10.7% del PIB a precios de cada año”.<sup>38</sup>

En la proyección del comercio agrícola: “Los aportes en la conformación del Producto Interno Bruto Agrícola -PIBA- en ese período correspondió, en promedio, en un 72.6% al subsector agrícola, 20% a la ganadería y la silvicultura y la pesca en un 7.3%. En los últimos cinco años el sector agropecuario ampliado ha aportado, en promedio, alrededor

---

<sup>37</sup> <https://www.ine.gob.gt/ine/estadisticas-agropecuarias> (Consultado: el 5 de junio de 2020).

<sup>38</sup> <http://www.banguat.gob.gt> (Consultado: el 11 de junio de 2020).

de 40.5% de las divisas totales generadas por la exportación guatemalteca, mientras que el aporte del sector por exportación de materias primas ha alcanzado, en promedio, en torno del 25%”.<sup>39</sup>

Otro aporte del sector agrícola es el empleo que genera a 1.8 millones de personas lo cual significa el 28.8% del empleo en el país.

No obstante de que la producción nacional no es suficiente para satisfacer las necesidades alimenticias de la población, lo cual implica que el país deba importar cantidades significativas de productos agrícolas; este sector de la industria guatemalteca tiene los beneficios de la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, industria que debe aportar, a través de los tributos establecidos, revestidos de legalidad y equidad para el logro de los objetivos estatales, sin afectar al erario nacional.

#### **4.9. Propuesta de solución a la problemática hallada**

Se propone al alto órgano encargado de la formación de la ley en Guatemala, -Organismo Legislativo- atendiendo los siguientes aspectos:

##### **4.9.1. Derecho de petición**

El tema de petición implica, la pretensión que ostentan las personas jurídicas o

---

<sup>39</sup> <http://camaradelagro.org> (Consultado: el 23 de junio de 2020).



individualmente reconocidas, para que se asegure el fiel cumplimiento de los preceptos legales contenidos en la ley. Así el derecho fundamental de petición contenido en el Artículo 28. Constitucional establece que: “Los habitantes de la república de Guatemala tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme a la ley”.

Siguiendo ese orden de ideas, se considera de importancia que la ciudadanía ayude al gobierno en el manejo de la tensión existente entre los grupos de interés y los intereses públicos, ya que un gobierno es efectivo solamente cuando la ciudadanía proporciona un mandato de acción en turno a los intereses globales; sin un sentido de dirección pública y sin ciudadanos que lo reflejen, la legislación se ve fragmentada, recortada y orientada hacia intereses especiales, generando un desequilibrio en el orden político.

Empero, los espacios para que la ciudadanía participe directamente en los proyectos de elaboración de leyes, son hasta ahora inexistentes y las limitadas ocasiones en que ha participado, se debe a que el Congreso de la República de Guatemala, ha abierto mesas de diálogo en donde se escucha a las diversas organizaciones civiles o personas particulares para que aporten conocimiento y opinión sobre determinados temas.

Aquí la participación ciudadana es el conjunto de técnicas que permiten la intervención de los ciudadanos en la organización de la administración pública sin integrarse en las estructuras burocráticas.



Debido a la insuficiencia participativa de la ciudadanía no se han aportado opiniones, análisis o estudios, o bien no se toman en cuenta por parte del ente legislativo, como se indicó al inicio. Sin embargo, en la opinión de la investigadora del presente trabajo de graduación es que debe darse prioridad a la ciudadanía, toda vez que es a ella a quien van dirigidos los diferentes textos legales en que se compone la biblia jurídica guatemalteca.

#### **4.9.2. Modo de suplir la ley**

De todos es conocido que no existe ámbito ni lugar que no sea susceptible a la aplicación de la justicia, y de ello se desprende que la reforma a la ley expuesta, debe hacerse por medio de la derogatoria de las leyes, misma que estatuye el Decreto Ley 2-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Organismo Judicial; en el Artículo 8.

“Las leyes se derogan por leyes posteriores:

- a) Por declaración expresa de las nuevas leyes;
- b) Parcialmente, por incompatibilidad de disposiciones contenidas en las leyes nuevas con las precedentes;
- c) Totalmente, porque la nueva ley regule, por completo, la materia considerada por la ley anterior;



d) Total o parcialmente, por declaración de inconstitucionalidad, dictada en sentencia firme por la Corte de Constitucionalidad. Por el hecho de la derogación de una ley no recobran vigencia las que ésta hubiere derogado”.

#### **4.9.3. Proceso de aprobación de proyectos de ley**

El proceso legislativo se entiende como un conjunto de etapas concatenadas y cronológicas mediante las cuales el Congreso de la República y el Organismo Ejecutivo formulan y crean normas jurídicas que regirán en el territorio de la República una vez entradas en vigencia.

En Guatemala, este procedimiento encuentra bastión en los Artículos 174 al 181 de la Constitución Política de la República de Guatemala y en la Ley Orgánica del Organismo Legislativo, Decreto Legislativo 63-94 y su reglamento. Para su consecución se tienen que evacuarlos siguientes momentos procesales:

- Fase del Congreso de la República: El proceso está conformado por las siguientes etapas: a) Iniciativa: Es el acto por el cual los organismos facultados presentan de forma escrita ante la dirección legislativa un proyecto de ley. b) Admisión: El Congreso procederá a presentar la iniciativa, las comisiones evaluarán el proyecto y realizarán las enmiendas pertinentes. c) Discusión: El pleno realizará la discusión sobre el proyecto de ley, se establecerá la importancia y constitucionalidad del



- mismo. d) Aprobación: Agotadas las tres sesiones de discusión sobre el proyecto se procede a votar para su aprobación o rechazo.
- Fase del Organismo Ejecutivo: Continúa el proceso: e) Sanción y Promulgación: Aprobado el proyecto por el Congreso, se remite al Organismo Ejecutivo quien procederá a pronunciarse sobre el mismo, verificará el cumplimiento de las etapas establecidas y procederá a aceptarlo o lo vetarlo. f) Publicación: Aprobado el proyecto por ambos organismos o uno en su caso se publicará de conformidad con la ley para hacerlo del conocimiento de la población. g) Vigencia: Plazo en que la ley comienza a regir en el territorio de la República de Guatemala. El periodo que media entre la publicación y la vigencia es conocido como *vacatio legis*.

Siendo de importancia que los proyectos de ley referentes a la creación, modificación, exención o exoneración de tributos, tenga por principales objetivos: a). La generación de recursos para el Estado. b). Evitar los privilegios fiscales afecten los ingresos estatales, los cuales atentan contra el erario e intereses del Estado. c). Realizar políticas públicas que incentiven el crecimiento productivo y económico de los sectores agropecuarios y ganaderos, con la finalidad de expandir su mercado interno y externo. Estableciendo así condiciones adecuadas para cumplir sus obligaciones tributarias de conformidad con los principios de capacidad de pago, equidad, obligatoriedad y legalidad.

La creación o modificación de tarifas tributarias deben ser determinadas con los principios del derecho tributario y pretender a la optimización de ingresos del Estado para sufragar



los gastos públicos que tienen como principal finalidad garantizar el bienestar de la población. Generar ingresos presupuestarios para lograr el bien común es de vital importancia, ya que es a través de ellos que se suplen las necesidades de los guatemaltecos de conformidad con el proceso presupuestario de la nación.

La legislación nacional debe ir orientada al beneficio de la generalidad de la población. De acuerdo con los derechos mínimos establecidos en la Constitución de la República de Guatemala y las obligaciones referentes a la contribución del gasto público de forma equitativa y justa.



## CONCLUSIÓN DISCURSIVA

El impacto social y afectación a los intereses del Estado como consecuencia de la creación del régimen especial de contribuyente ganadero y agrícola, menoscabando al erario de la nación, toda vez que beneficia a un sector reducido estableciendo que, en utilidades anuales de tres millones de quetzales equivalente a doscientos cincuenta mil quetzales mensuales, se impone solamente el cinco por ciento y la exoneración del Impuesto sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado. Disminuyendo los ingresos estatales.

Es así que la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, no obedece a los principios de capacidad de pago, generalidad, equidad y justicia tributaria, ya que no hay razonabilidad para darles un tratamiento diferenciado y especial a contribuyentes con altos ingresos. Violentando en cierta forma los Artículos 135 inciso D y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala que preceptúan la obligación de contribuir al gasto público de conformidad con la capacidad de pago.

Por lo anterior, es necesario crear tarifas congruentes con los ingresos del contribuyente, a su vez que se promuevan políticas de Estado que generen un crecimiento económico y comercial con finalidad de proporcionar a dichos contribuyentes ingresos estables y suficientes para el cumplimiento de la obligación tributaria. Ya que la recaudación de tributos es elemental para sufragar el gasto público y cumplir con el fin supremo del Estado: El bien común.





## BIBLIOGRAFÍA

- ARANCIBIA, Iturbide. **Neo economía estatal**. Ediciones Nuevo Siglo. La Paz, 2011.
- BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y María Teresa Soler Roch. **Derecho financiero**. España, Editorial Compas, 1989, Segunda Edición.
- BENEGAS LUNCH, Alberto y Dania, Roberto. **Sistemas sributarios**. Caso argentino. ESEADE. Buenos Aires, 2000.
- C. Nicolet. **La profesión de ciudadano en la Roma republicana**. Cap. VI. Monish Ed. París, 1976.
- CALVO ORTEGA, Rafael. **Derecho tributario parte general**. Lavalley Edit. México, 2014.
- DÍAZ REYES, Marco Livio. **Principales obligaciones fiscales que debe cumplir una empresa comercial**. Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala, 1998.
- GIULLIANNI FONROUGE, Carlos María. **Derecho financiero**. Volumen I, Argentina, Ediciones Depalma, 1997, Sexta Edición.
- GRIZZIOTTI, Benvenuto. **Principios de ciencia de las finanzas**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1949.
- HENSEL, Albert. **Derecho tributario**. 1ª. Ed.; Editorial Nova Tesis, Argentina, 2004.
- HIPÓLITO, Rossy. **Instituciones de derecho financiero**. España, Editorial Librería Bosch, 1959.
- <http://www.banguat.gob.gt> (Consultado: Guatemala, 11 de junio 2020).
- <http://camaradelagro.org> (Consultado: Guatemala, 23 de junio de 2020).
- <https://www.wordreference.com/sinonimos/tributo> (Consultado: Guatemala, 02 de mayo de 2020).
- <https://www.ine.gob.gt/ine/estadísticas-agropecuarias> (Consultado: Guatemala, 5 de junio de 2020).



ITURBIDE VILLALPANDO, Jonás. **Lineamientos de política para el desarrollo sostenible del sector ganadero.** Trevor Edit. Managua, 1999.

JARACH, Dino. **Curso superior de derecho tributario.** Buenos Aires, Argentina: Editorial Abeledo-Perrot, 1970.

LOZANO, Juan M. y coautores. **Curso de derecho financiero y tributario.** Encunjumbrada Ediciones. Caracas, 1999.

LUQUI, Juan Carlos. **Derecho constitucional tributario.** Buenos Aires, Argentina: Ed. De Palma, 1993.

MACÍAS CARDONA, Hugo, y Jaime, Cortes Cueto. **Observatorio de la Economía Latinoamericana.** Revista Semestre Económico, 2004, No. 13, Universidad de Medellín, 2004.

McCOY BARNETTE, MARX. **Elementos fundamentales de la investigación científica.** Tesicentro Universitario. Guatemala, 2021.

MELCACHO, Diez. **Recopilación de jurisprudencia latinoamericana.** Carvalho Edit. Habana, 2018.

MORGÁIN MANAUTOU, Emilio, **Introducción al estudio del derecho tributario mexicano.** Losange Ed. Buenos Aires, 2010.

PLAZAS VEGA, Mauricio A. **Derecho de la hacienda pública y derecho tributario.** Tomo I, Colombia, Editorial Temis, 2006.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho fiscal.** Editorial Harla. Segunda Edición. México, 1986.

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y derecho.** Volumen I, Instituto de Estudios Políticos. España, 1962.

SAINZ DE BUJANDA. Fernando. **Sistema de derecho financiero I.** Volumen segundo. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid España, 1985.

SEVILLA SEGURA, José. **Política y técnica tributaria.** 1ª. Ed.; Madrid, España, 2004.

SOLEY GÜELL, Tomás. **Elementos de ciencia hacendaria.**, Editorial Soley & Valverde, Costa Rica, 1996.



VALDÉS COSTA, Ramón. **Curso de derecho tributario**. Editorial Temis, Tercera Edición. Colombia, 2001.

VILLEGAS, Héctor. **Derecho financiero y tributario**. 6ª. Edición. Ediciones Desalma. Buenos Aires, Argentina. 1997.

VON EHEBERG, Karl Theodor. **Compendio de hacienda pública**. Traducción de: Federico Ruíz Koenig. Editorial América. México, 1945.

YÁÑEZ FRANCO, Carlos. **La actividad financiera y la disciplina informativa que se ocupa de estudios fiscales y administrativos**. Tomo II, Secretaría de Hacienda y Crédito Público. México, 1981.

### **Legislación:**

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

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

**Ley de Actualización Tributaria**. Decreto 10-2012. Congreso de la República de Guatemala.

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

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

**Ley del Impuesto sobre la Renta**. Decreto 26-92. Congreso de la República de Guatemala.

**Ley del impuesto de Solidaridad**. Decreto 73-2008. Congreso de la República de Guatemala.

**Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz**. Decreto 37-92. Congreso de la República de Guatemala.



**Ley del Impuesto sobre productos Financieros.** Decreto 26-95. Congreso de la República de Guatemala.

**Ley del Organismo Ejecutivo.** Decreto 114-97. Congreso de la República de Guatemala.

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

**Ley Orgánica del Organismo Legislativo.** Decreto número 63-94. Congreso de la República de Guatemala.

**Código de Comercio de Guatemala.** Decreto 2-70. Congreso de la República de Guatemala.

**Ley de Fortalecimiento de la Administración Tributaria.** Dto. 4-2012. Congreso de la República.

**Ley de Fortalecimiento de la Administración Tributaria.** Decreto 26-92. Congreso de la República de Guatemala

**Código Civil.** Decreto Ley 106.

**Código Penal.** Decreto 17-73. Congreso de la República de Guatemala. 1973.