

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



**VULNERACIÓN AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA POR LA
INEXISTENCIA DE BASE IMPONIBLE AL RÉGIMEN ESPECIAL DE
CONTRIBUYENTES AGROPECUARIOS EN LA LEY DE SIMPLIFICACIÓN
TRIBUTARIA**

CÉSAR JOSUÉ RAMOS JUARES

GUATEMALA, JULIO 2024

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

**VULNERACIÓN AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA POR LA
INEXISTENCIA DE BASE IMPONIBLE AL RÉGIMEN ESPECIAL DE
CONTRIBUYENTES AGROPECUARIOS EN LA LEY DE SIMPLIFICACIÓN
TRIBUTARIA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

por

CÉSAR JOSUÉ RAMOS JUARES

Previo a conferirse el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, julio 2024

**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: Vacante
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
SECRETARIO: Lic. Wilfredo Eliú Ramos Leonor

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera fase:

Presidente: Licda. Gloria Isabel Lima
Secretario: Licda. Silvia Esperanza Fuentes López
Vocal: Licda. María de los Ángeles Castillo

Segunda fase:

Presidente: Lic. Javier Estuardo Chacón
Vocal: Lic. Saúl Sigfredo Castañeda García
Secretario: Lic. Verónica Loarca Cabrera

RAZÓN: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenidas de la tesis” (Artículo 43 del Normativo para la Elaboración de la Tesis de Licenciatura en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales y del 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, veinticuatro de junio de dos mil veintiuno.

Atentamente pase al (a) Profesional, EDNA SUSANA MORALES TEOS
 _____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
CÉSAR JOSUÉ RAMOS JUARES, con carné 201402334,
 intitulado VULNERACIÓN AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA POR LA INEXISTENCIA DE BASE
IMPONIBLE AL RÉGIMEN ESPECIAL DE CONTRIBUYENTES AGROPECUARIOS EN LA LEY DE SIMPLIFICACIÓN
TRIBUTARIA.

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.

ASTRID JEANNETTE LEMUS RODRÍGUEZ
 Vocal I en sustitución del Decano

Fecha de recepción 01 / 09 / 2021

Asesor(a)
 (Firma y Sello)

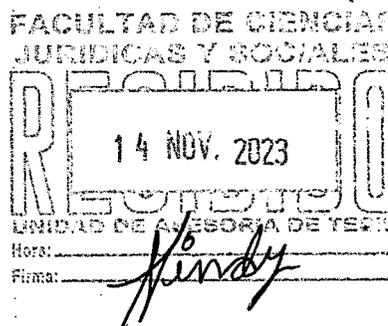
Edna Susana Morales Teos
 ABOGADA Y NOTARIA





Guatemala, 14 de abril de 2023

Dr. Carlos Hebertito Herrera Recinos
Jefe de Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala



Licenciado:

De acuerdo con el nombramiento de fecha 24 de junio de 2021, recaído en mi persona, he procedido a asesorar la tesis del bachiller César Josué Ramos Juarez intitulado **VULNERACIÓN AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA POR LA INEXISTENCIA DE BASE IMPONIBLE AL RÉGIMEN ESPECIAL DE CONTRIBUYENTES AGROPECUARIOS EN LA LEY DE SIMPLIFICACIÓN TRIBUTARIA**, en virtud de lo analizado me permito emitir el siguiente:

DICTAMEN:

- I. En cuanto al contenido científico y técnico de la tesis, el estudiante analizó jurídicamente lo fundamental, y practicó el análisis correspondiente del intitulado: **VULNERACIÓN AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA POR LA INEXISTENCIA DE BASE IMPONIBLE AL RÉGIMEN ESPECIAL DE CONTRIBUYENTES AGROPECUARIOS EN LA LEY DE SIMPLIFICACIÓN TRIBUTARIA**.
- II. En la tesis se utilizó suficientes referencias bibliográficas acordes al tema en cuestión, por lo que considero que el bachiller resguardó en todo momento el derecho de autor, elemento indispensable a tomar en cuenta para el desarrollo de la investigación. De manera personal me encargué de guiar a la estudiante en los lineamientos de todas las etapas correspondientes al proceso de investigación científica.
- III. En la investigación, el bachiller utilizó el método analítico, interpretando la Constitución Política de la República de Guatemala, Código Tributario y normativa ordinaria, la técnica utilizada fue la documental, la cual se utilizó para recabar datos de diversas fuentes bibliográficas acerca del tema.


Lic. Dña. Susana Morales Teos
ABOGADA Y NOTARIA



- IV. En cuanto al desarrollo de los capítulos, el sustentante desarrolló adecuadamente cada uno de ellos en virtud que aportó el contenido necesario acorde a la investigación, pues en los mismos se especifica claramente el problema en cuestión y la problemática intitulada como vulneración al principio de legalidad tributaria por la inexistencia de base imponible al régimen especial de contribuyentes agropecuarios en la ley de simplificación tributaria.
- V. En la conclusión discursiva el bachiller hace alusión al problema consistente en la vulneración que existe al principio de legalidad tributaria en la ley de simplificación tributaria por la inexistencia de base imponible al régimen especial de contribuyentes agropecuarios.
- VI. Declaro que no soy pariente dentro de los grados de ley del bachiller y otras consideraciones que estime pertinentes y que puedan afectar la objetividad del presente dictamen.

Considero que el trabajo de tesis del bachiller César Josué Ramos Juarez, efectivamente reúne los requisitos de carácter legal, por tal motivo que me permito emitir DICTAMEN FAVORABLE de conformidad con el cumplimiento de los requisitos establecidos en el Artículo treinta y uno (31) del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

Atentamente,

Lcda. Edna Susana Morales Teos
ABOGADA Y NOTARIA

Lcda. Edna Susana Morales Teos
Colegiado activo. No. 15881

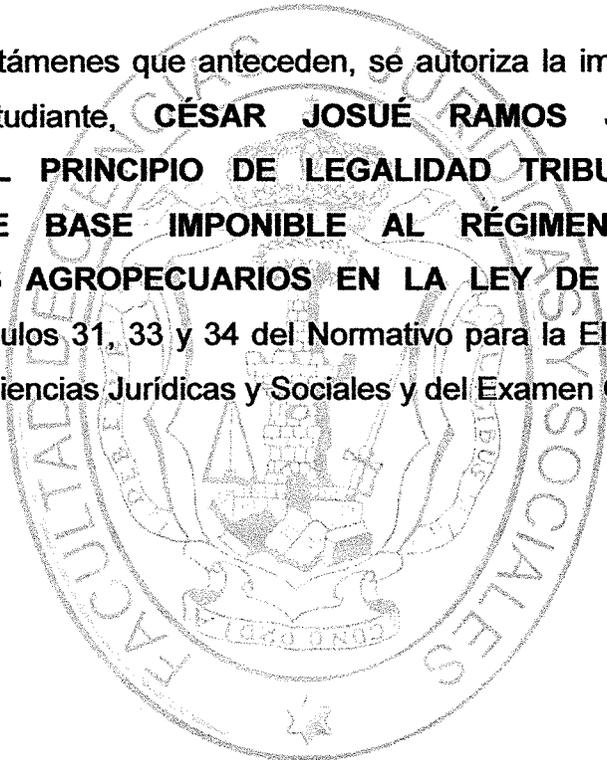
Jefe de Sección Seguimiento a Procesos Penales, Gerencia Legal
Banco de Desarrollo Rural, S.A.
Avenida Reforma 9-30, Zona 9., Guatemala
Cel. 4001-4825



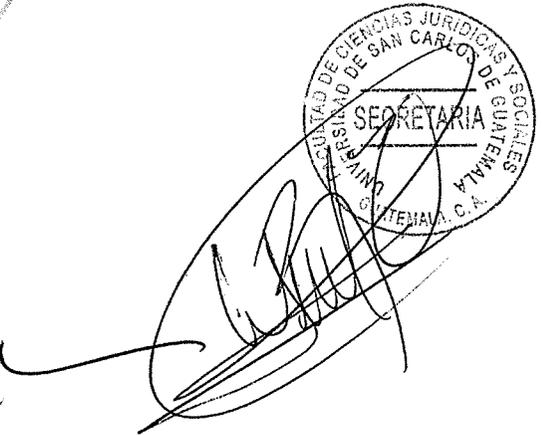
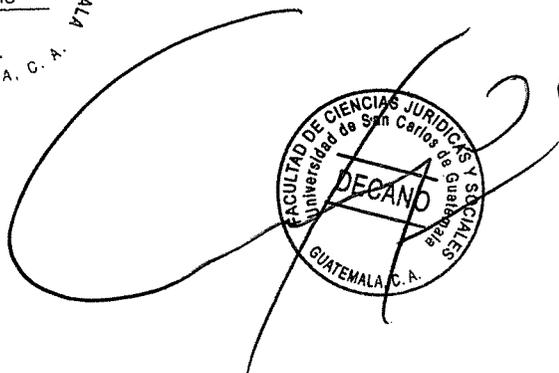
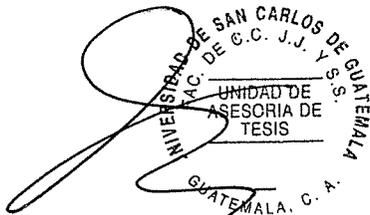
D.ORD. 319-2024

Decanatura de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, once de abril de dos mil veinticuatro.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante, **CÉSAR JOSUÉ RAMOS JUARES**, titulado **VULNERACIÓN AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA POR LA INEXISTENCIA DE BASE IMPONIBLE AL RÉGIMEN ESPECIAL DE CONTRIBUYENTES AGROPECUARIOS EN LA LEY DE SIMPLIFICACIÓN TRIBUTARIA**. Artículos 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.



HMAC/JIMR





DEDICATORIA

- A DIOS:** A quien le debó todo lo que soy y lo que tengo; quien con su infinito amor me ha guiado y acompañado en cada instante de mi vida. A Él sea la Gloria y la Honra.
- A MIS PADRES:** César Augusto Ramos Dávila e Irma Lorena Juarez, quienes me inculcaron los valores necesarios para poder salir adelante, ser una persona de bien, por darme su apoyo y amor incondicional.
- A MÍ TÍO:** German Rafael Ramos Dávila, quien me ha brindado su apoyo y amistad en todo momento.
- A MI ABUELA:** Consuelo Dávila Carranza (Q.E.P.D.) por cada uno de sus cuidados, valores inculcados y amor incondicional.
- A MI FAMILIA:** Por su cariño incondicional y por bríndame su apoyo a lo largo de vida.
- A MIS AMIGOS:** Gracias por todos momentos vividos, por la amistad sincera y por impulsarme a alcanzar mis metas, en especial a Julio Manzo y Benjamín Cabrera.
- A MIS PADRINOS:** Gracias por acompañarme en este día tan especial y por su apoyo en este camino académico.
- A:** La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por abrirme las puertas para formarme como un profesional del Derecho.



A:

La Universidad de San Carlos de Guatemala, mi alma mater,
por brindarme la oportunidad de formarme como profesional al
servicio de mi país.

A USTED:

Que tuvo la gentileza de acompañarme el día de hoy y gracias
por su presencia.



PRESENTACIÓN

El trabajo de tesis es una investigación cualitativa que pertenece a la rama del derecho tributario, de manera particular lo relacionado con los impuestos y los sujetos pasivos de los impuestos vigentes en Guatemala, pues trata de caracterizar la manera en que el Decreto número 7-2019 del Congreso de la República de Guatemala, denominado Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, vulnera el principio de legalidad, pues en ese Decreto se omite la base imponible para aplicar el tipo impositivo.

El contenido diacrónico de la investigación se realizó en el período de tres años, desde el año 2019 al año 2021, mientras que el sincrónico se investigó sobre la manera en que el Estado vulnera el principio de legalidad al no incluir la base imponible para aplicar el tipo impositivo a los sectores agropecuarios que son los sujetos pasivos en la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria.

Los sujetos de estudio fueron los sectores agropecuarios; mientras que el objeto de estudio fue la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria; siendo el aporte académico orientado a exponer la manera en que al omitir la base imponible de esta Ley, afecta el cumplimiento de la misma a partir de que el cálculo del 5% que establece el Artículo 3, lo cual deja sin fundamento el pago del Impuesto al Valor Agregado que se regula en el Decreto número 7-2019 objeto de estudio.

HIPÓTESIS



La manera en que el Estado de Guatemala podrá corregir la falta de base imponible sobre el 5% para el régimen especial de contribuyentes agropecuarios, cuya falta de regulación vulnera el principio de legalidad constitucional, es que el Congreso de la República de Guatemala, reforme el Artículo 3 de la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, Decreto 7-2019 del Congreso de la República de Guatemala, para incorporar la base imponible mínima que debe haber para realizar el pago del tributo sobre ventas brutas o utilidades, según sea el caso.

COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS



La hipótesis planteada fue debidamente comprobada toda vez que concluida la presente investigación y teniendo como base el método analítico, el deductivo y el sintético, puesto que se comprobó que para que no se siga vulnerando el principio de legalidad por el Decreto número 7-2019, la Comisión de Legislación y Puntos Constitucionales del Congreso de la República de Guatemala, debe reformar el Artículo 3 de ese Decreto para consignar la base imponible a la que se aplicará el 5% sobre las ventas brutas o las utilidades de las actividades agropecuarias, según sea el caso.

ÍNDICE



Introducción.....	i
-------------------	---

CAPÍTULO I

1. Derecho tributario.....	1
1.1. Definición de derecho tributario.....	1
1.2. Fuentes del derecho tributario.....	5
1.3. Relación jurídica tributaria.....	6

CAPÍTULO II

2. Principio de legalidad en materia tributaria.....	17
2.1. Evolución del principio de legalidad.....	17
2.2. Definición del principio de legalidad.....	20
2.3. La legalidad tributaria como principio constitucional.....	22
2.4. Implicaciones de la legalidad tributaria.....	25
2.5. El principio de legalidad en materia tributaria.....	28

CAPÍTULO III

3. La actividad agropecuaria.....	33
3.1. El sector agropecuario y el desarrollo económico.....	33
3.2. El sector agropecuario y la pobreza.....	37
3.3. El sector agropecuario y el medio ambiente.....	40
3.4. Los efectos del cambio climático en las actividades agropecuarias.....	44



CAPÍTULO IV

4. Vulneración al principio de legalidad tributaria por la inexistencia de base imponible al régimen especial de contribuyentes agropecuarios en la Ley de Simplificación Tributaria.....	49
4.1. El sector agropecuario guatemalteco.....	50
4.2. La Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria.....	55
4.3. Vulneración al principio de legalidad tributaria al no haber base imponible mínima para contribuyentes agropecuarios en el Decreto número 7-19.....	60
CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....	64
BIBLIOGRAFÍA.....	65



INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación fue elegido a partir de que, en la forma que actualmente está redactado el Artículo 3 de la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, Decreto Número 7-2019 del Congreso de la República, vulnera el principio de legalidad ya que en dicho Artículo no se estableció la base imponible que el contribuyente aplicará al tipo impositivo del 5% sobre las ventas brutas o sobre utilidades, lo cual perjudica el cumplimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes agropecuarios como sujetos pasivos en esa Ley.

El objetivo general de la presente investigación fue alcanzado ya que se pudo indicar y establecer que el principio de legalidad se está vulnerando por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria a la hora de aplicar un Decreto que fue aprobado por el Congreso de la República de Guatemala con la vulneración al principio de legalidad; asimismo, se definió la importancia del derecho tributario y su aplicación en Guatemala; los elementos jurídicos que conforman los principios tributarios y su regulación constitucional y en las leyes tributarias vigentes en el país; asimismo, se estableció la importancia económica y tributaria de la actividad agropecuaria que llevan a cabo los guatemaltecos.

La estructura de la presente investigación se encuentra dividida en cuatro capítulos, estableciéndose en primero, lo relativo al derecho tributario, las partes en que se encuentra dividido, la relación jurídico tributaria, las obligaciones tributarias y los elementos de dicha relación, los tributos, impuestos, tasas arbitrios y contribuciones especiales; en el segundo, se desarrollan y explican los principios del derecho tributario; en el tercero, se expone la manera en que las actividades agrícolas y pecuarias tienen importancia económica y tributaria en Guatemala; por último el cuarto, se hace una breve reseña de los antecedentes de la Ley en estudio y su importancia para el sistema tributario guatemalteco, también se determina la existencia de vulneración al principio de legalidad tributaria al aplicar el Artículo 3 de la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, vigente desde octubre del año 2019.



Para alcanzar los objetivos establecidos y someter a prueba la hipótesis, se utilizaron las técnicas bibliográficas y documentales, con las cuales se revisaron libros y leyes relativos al principio de legalidad y su aplicación a la actividad tributaria; luego, para realizar el informe final se acudió al método deductivo para establecer los principios del derecho tributario; asimismo, se hizo uso del análisis y de la síntesis para relacionar la doctrina sobre principio de legalidad tributaria y los efectos de la falta de base imponible para el pago del 5% sobre ventas brutas o sobre utilidades lo cual conlleva a que la Superintendencia de Administración Tributaria esté llevando a cabo un procedimiento que viola el principio de legalidad cuando cobra ese 5% sin que haya base imponible para llevarlo a cabo.

Como resultado de la investigación se recomienda a la Comisión de Legislación y Puntos Constitucionales que reforme el Artículo 3 de la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, en el sentido de establecer claramente la base imponible mínima y máxima para las ventas brutas o sobre las utilidades según sea el caso del sujeto pasivo del impuesto, con lo cual se evita que continúe quebrantándose el principio de legalidad establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala.



CAPÍTULO I

1. Derecho tributario

El Estado necesita recursos financieros para llevar a cabo las funciones que le han sido encomendadas constitucionalmente, en especial, aquellas relativas a la prestación de servicios públicos; esta necesidad de financiamiento no solo es permanente sino que además posee una tendencia a incrementarse cada año; así, se acude a diversos mecanismos para la obtención de ingresos públicos, en especial, aquellos derivados de la riqueza de los particulares, aunque también obtiene ingresos de su propio patrimonio y, en tiempos actuales, el ingreso proveniente del endeudamiento público se posiciona como una fuente permanente de financiamiento del gasto público.

1.1. Definición de derecho tributario

El derecho tributario es la rama de las ciencias jurídicas orientado al estudio de los principios, leyes y situaciones prácticas en donde el Estado tiene un papel fundamental como ente recaudador de impuestos y los ciudadanos participan como sujetos pasivos de esa recaudación, para lo cual las leyes tributarias deben estar enmarcadas dentro de lo establecido en las constituciones políticas y los principios que se han generado a partir de la práctica tributaria en todos los países.

“El derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos; por lo que, contemplando el contenido del



derecho tributario en general, puede observarse que comprende dos grandes partes, una primera o parte general, donde están comprendidas las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos y una parte especial que contiene las disposiciones específicas sobre los distintos gravámenes que integran un sistema tributario”.¹

Como se aprecia a partir de lo citado, se trata de que para el derecho tributario su objeto de estudio son el conjunto de normas que tienen como objetivo los tributos y que existen regulaciones generales que abarcan los principios, derechos y obligaciones tributarias en general y las leyes específicas en las cuales se establecen los tributos particulares, como el impuesto a la renta o el impuesto al valor agregado; por otro lado, existe la parte adjetiva o procesal tributario que regula los procedimientos ante la administración tributaria o los tribunales de justicia.

“El derecho tributario es la rama del Derecho Público que estudia los principios, doctrinas instituciones y legislaciones que regulan los derechos y obligaciones coactivas de las personas con respecto a la materia tributaria y volviéndose coactivas”.²

En esta definición se encuentra que el derecho tributario se desprende del derecho público así también se nutre de los principios, doctrinas, legislaciones e instituciones que regulan el derecho tributario y derivado de ello nacen normas que son de carácter personales y obligatorias para todas los habitantes del territorio, lo cual evidencia el carácter público de esta rama jurídica y su función estatal.

¹ Villegas, Héctor. **Derecho financiero y tributario**. Pág. 133.
² Chicas Hernández, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación**. Pág. 27.



“Derecho tributario es aquella rama del derecho administrativo que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los particulares”.³

Lo que propone el autor es que debe tenerse en cuenta que el derecho tributario es parte del derecho administrativo ya que cuando la administración tributaria determina la imposición de impuestos, nace la relación del derecho administrativo entre el contribuyente y la administración pública, la cual le asigna a la Superintendencia de Administración Tributaria las obligaciones de garantizar los ingresos tributarios.

“El derecho tributario puede ser definido como el conjunto de normas jurídicas que regula la creación, recaudación y todos los demás aspectos relacionados con los tributos, sean estos impuestos, tasas o contribuciones especiales”.⁴

Como se puede apreciar, en esta definición se establece que el derecho tributario se refiere al conjunto de normas jurídicas que tienen por objeto regular la creación y recaudación de los tributos de los contribuyentes, ya sean provenientes de tributos, impuestos, arbitrios, tasas o contribuciones especiales, ingresos que sirven para financiar los egresos del Estado de acuerdo al presupuesto anual de ingresos y egresos que elabora para el año fiscal que se ejecutará el período fiscal siguiente, puesto que para determinar el monto de recursos económicos que van a recaudarse y a gastar, se elabora un presupuesto que proyecta esa relación.

³ Martínez Genique, José. **Derecho tributario español**. Pág. 15.

⁴ Martín, José María. **Derecho tributario general**. Pág. 9.



“El derecho tributario es parte del derecho financiero que se ocupa del estudio sistemático del conjunto de las normas que reglamentan la recaudación de los medios económicos, los cuales están constituidos casi exclusivamente por los tributos y por eso llámese derecho tributario la disciplina que tiene por objeto el estudio de las normas mismas”.⁵

Teniendo en cuenta esta definición se puede decir que el derecho tributario es una rama del derecho financiero orientado al estudio de los principios y leyes relacionadas con los elementos del tributo, con lo cual determina los deberes de los contribuyentes; es decir, el vínculo jurídico obligacional entre el sujeto activo que es el Estado y el pasivo que es el contribuyente, así como la manera en que se regula la pretensión de las prestaciones tributarias por parte del ente estatal encargado de los ingresos del Estado.

Es decir que el Estado, al requerir recursos financieros para implementar las funciones a que está obligado, necesita financiamiento permanente, el cual se incrementa cada año; así, se acude a diversos mecanismos para la obtención de ingresos públicos, en especial, aquellos derivados de la riqueza de los particulares, aunque también obtiene ingresos de su propio patrimonio y del endeudamiento público.

Desde el punto de vista jurídico, se entiende que el derecho tributario a partir del estudio de los principios e instituciones propias de la acción tributaria del Estado, lo cual evidencia la existencia de esta rama jurídica, la cual posee autonomía estructural y

⁵ Pugliese, Mario. **Instituciones de derecho financiero**. Pág. 27.



tributario administrativo y judicial, entre otros, así como el conjunto de normas jurídicas que tienen un objeto unitario como es un impuesto específico y leyes que poseen también una estructura propia y uniforme, lo cual permite caracterizarla.

1.2. Fuentes del derecho tributario

Se debe entender la locución fuentes del derecho en el sentido de los distintos modos de manifestación del derecho positivo manifestado en las normas jurídicas enfocadas con relación a su origen, siendo las mismas, la Constitución Política de la República de Guatemala, la ley, los tratados internacionales y los reglamentos; asimismo, también se incluye a la costumbre, los principios generales del derecho, la jurisprudencia y la doctrina tributaria.

La Constitución Política de la República de Guatemala es la principal fuente del derecho tributario guatemalteco, puesto que es la norma superior del ordenamiento jurídico nacional, lo cual significa que ni las leyes, tratados o reglamentos, pueden contravenirla puesto que serán nulos de pleno derecho; cuando se hace referencia a las leyes, se trata de las relacionadas con los tributos, como el caso del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, así como las leyes tributarias específicas como la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto número 10-2012 del Congreso de la República, entre otros.

En relación a los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley, se refiere aquellas normas internacionales acordadas y ratificadas por Guatemala con



otro u otros países, relativo a aspectos tributarios, como el Código Aduanero Centroamericano, los tratados de libre comercio ratificados por Guatemala y vigentes en el país, entre otros, los cuales pueden modificar leyes tributarias anteriores y que por ser ley en el país, luego de haberse ratificado el tratado respectivo, esas normas deben aplicarse al tema tributario.

De igual manera, la doctrina legal es la que crea la Corte de Constitucionalidad sobre procesos de constitucionalidad en relación a las leyes tributarias; también la doctrina legal emanada de los procesos judiciales, donde haya cinco fallos uniformes del tribunal de casación en Guatemala; en principio la ley, comenzado por la Constitución Política de la República de Guatemala, es la fuente inmediata más importante, no por ello puede desconocerse el valor propio de otras fuentes, en la medida o en el ámbito de su influencia.

De acuerdo con el Artículo 2 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, son fuentes del ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía: "1. Las disposiciones constitucionales; 2. Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley; y 3. Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo".

Como se aprecia, aunque en la doctrina y en otras leyes, incluyendo la Ley del Organismo Judicial, además de las disposiciones constitucionales, la ley, los tratados internacionales y los reglamentos, también se aceptan como fuente a la jurisprudencia o doctrina legal, a los principios generales del derecho y a la costumbre.



1.3. Relación jurídica tributaria

La relación jurídica tributaria u obligación tributaria, ya que en ambas formas es denominada, es una relación particular de naturaleza pública, ya que en ella interviene el Estado como ente público ejerciendo su poder de soberanía; es una obligación legal ya que su origen mediato es la ley, manifestación de la voluntad del Estado, lo cual está determinado por la ley que la origina.

Siendo la obligación tributaria una obligación legal de naturaleza pública, su única fuente es la ley en sentido genérico; es decir, la ley en sentido formal y además todas aquellas disposiciones que, emanadas de los poderes públicos, tengan el valor formal de la ley; aunque en forma inmediata la ley tributaria por sí misma, no impone a nadie en particular una obligación determinada sino que establece reglas generales, por lo que es necesario otro elemento para precisar la obligación que en último término impone la ley, puesto que la obligación tributaria no nace inmediatamente de la ley, ésta determina ciertos presupuestos de hecho que de acontecer o que originarán la obligación tributaria.

Es así que la ley es la fuente mediata de la obligación tributaria, las obligaciones que la tienen como fuente, no nacen y existen real y específicamente para individuos determinados, sino en el momento en que ocurre el hecho o acontecimiento previsto, la ley se limita a señalar un estatuto jurídico general para una determinada clase de presupuestos previos, cuyo acaecimiento colocará a las personas que en un momento dado se encuentran comprendidas dentro de la norma en la necesidad de ajustarse a ella y cumplir con las obligaciones previstas.



“Estos presupuestos de hecho, que son fuente inmediata de la obligación y que se pueden denominar hechos impositivos, revisten una especial importancia en la obligación tributaria; es por esto que la obligación tributaria no puede dejar de tener una causa que la justifique al igual que todos los otros tipos de obligaciones. El problema de la causa de la obligación jurídico-tributaria es que se ha confundido en primer lugar los conceptos de causa de la obligación y de fuente de la obligación; así hay numerosos autores que afirman sin más, que la causa de la obligación tributaria es la ley o considerar que no existe una causa en la obligación tributaria”.⁶

Asimismo, también se confunde la causa de la obligación tributaria con la causa del impuesto, lo cual es erróneo, pues si bien el impuesto es una de las obligaciones tributarias y si la causa de la obligación tributaria vale para el impuesto, la de éste no vale para la obligación tributaria, que, además, de los impuestos agrupa a las contribuciones y a las tasas.

El fin práctico respecto a las obligaciones tributarias, consiste en los beneficios generales o particulares que obtiene el contribuyente por obra del Estado y por el hecho de pertenecer a él y a la sociedad o a la economía nacional que el Estado representa, por lo que no puede existir una obligación tributaria sin una causa moral que la justifique, pues, sin ella sería absurdo y entrañaría una petición de principio el considerar en la causa de la obligación tributaria la existencia de la misma, puesto que sería como exacción ilegal o hurto del patrimonio del ciudadano.

⁶ Barrios, Raúl. **La relación jurídico-tributaria**. Pág. 133.



Es decir que la causa moral de la obligación tributaria debe buscarse en los servicios generales y particulares que el Estado presta a los ciudadanos y en la capacidad individual de estos últimos para contribuir a los gastos públicos, puesto que toda obligación tributaria debe encontrar justificación en la capacidad del ciudadano para contribuir a las cargas públicas, que originan las utilidades generales que cada uno recibe por pertenecer o vivir en el Estado.

No significa afirmar concretamente un principio transformador, sino poner como base y fundamento del fenómeno del impuesto la justicia tributaria que es la justicia distributiva que debe regir el gobierno de los estados y de los pueblos; en este sentido, el principio de causa tiene verdaderamente función de principio general de derecho tributario y resulta ser relevante y eficaz también en el terreno práctico, no tanto porque deba contraponerse a la ley positiva, sino por indicar un criterio director fundamental a las personas que están al frente de la aplicación de las leyes tributarias, quienes deben actuar dentro del marco de las leyes tributarias.

Desde un punto de vista más particular, el concepto de causa no es sino la relación entre los presupuestos objetivos para el nacimiento de la obligación tributaria y la justificación de esa relación que necesariamente debe subsistir para que una obligación tributaria pueda nacer válidamente, por lo que la causa del impuesto ha sido reconocida inclusive por los tribunales, a partir que la causa del impuesto tiene una justificación sencilla y clara: el Estado debe tener medios para cumplir sus funciones y que estos medios se los proporcionen, según sus fuerzas económicas, los individuos que lo habitan; la razón del impuesto es la del gasto a que se aplica y la necesidad del fin a que se refiere.



Aunque vale decir que existen autores que discrepan de la opinión en defensa de la causa de la obligación tributaria, pues para ellos no existe causa en el sentido de motivo o razón, sino que la causa real es que los impuestos están establecidos en la ley, pues de aceptar otras causas, deberá indagarse si existe y en qué medida la razón justificadora, considerándose que el tributo se debe dentro de los límites que aquella señala y que carece justificación y de causa en lo que excede de expresada medida.

Es decir, si la obligación tributaria no tiene su fuente en un acto jurídico, ni en un acto administrativo, sino en la ley, el concepto de causa es extraño por definición a las relaciones tributarias, puesto que si se parte del principio de una causa justificadora y originaria del impuesto, debiera corresponderle a un juez decidir si es justo, o no según su conformidad con la causa, sería absurdo, porque se iría contra la ley que los establece y habría que buscar la intención con que procedió el legislador al promulgada.

Ahora bien, si se tiene en cuenta que la ley es la única causa o razón del pago de impuestos, se entiende que al establecerse normas jurídicas que integran el Estado en sentido material y que establecen que una vez que se ha dado el hecho generador del crédito fiscal, surge la obligación de realizar su pago, puesto que desde hace siglos se ha aceptado que para financiarse el Estado recurre primeramente a los ciudadanos y a los habitantes del país, quienes deben aportar ingresos a través de los impuestos, la política define quienes y como.

Ahora bien, determinar si es válido o no que el contribuyente sacrifique una parte de su renta o fortuna, es un problema político ajeno al derecho tributario, puesto que en el



ámbito de las políticas públicas se encuentra determinar la orientación tributaria del Estado, la cual va a estar determinada por la orientación política e ideológica de los gobernantes, pues si son de izquierda tenderán a exigir más impuestos, especialmente a quienes más ganan; mientras que si son de derecha, optan por reducir impuestos a este sector con el argumento de que generan empleo, orientándose más a priorizar impuestos generales como al valor agregado, para financiar los gastos estatales.

Retomando el tema de la causa real e inmediata del impuesto, son los beneficios y ventajas que recibe el particular a cambio de sus aportaciones tributarias, sea a través de los impuestos, contribuciones y tasas, por los cuales debe abonar una prestación pecuniaria a dicho Estado.

Como se aprecia, de la relación jurídica tributaria se derivan de un lado poderes, derechos y obligaciones positivas o negativas de la autoridad financiera, así como obligaciones y derechos de las personas sometidas a su potestad y de otra parte con carácter más específico el derecho del ente público a exigir la correlativa prestación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto debido en cada caso; puesto que la ley tributaria no contiene sólo preceptos dirigidos al sujeto que se encuentra en las condiciones previstas en la misma ley, sino contiene otros preceptos de variado contenido y que no están todos dirigidos al sujeto de la obligación tributaria.

Estos mencionados preceptos contenidos en la ley tributaria crean obligaciones accesorias que acompañan a la obligación principal, y que recaen tanto sobre el sujeto pasivo principal que debe hacer frente al tributo, como sobre terceras personas, las



cuales no están comprendidas dentro de las obligadas al tributo; es decir, existen preceptos de hacer que son aquellos que ordenan la realización de determinados actos, como la presentación de declaraciones, encaminados al cumplimiento de la obligación principal; preceptos de no hacer que prohíben la realización de ciertos actos y están encaminados a evitar la evasión fiscal; preceptos tolerantes que obligan a soportar revisiones, controles y otras medidas encaminadas a evitar igualmente la evasión fiscal.

De igual manera, existe una obligación principal la cual es el pago del tributo y otras accesorias de hacer, no hacer o tolerar, encaminadas a hacer efectivo dicho pago; aunque se puede considerar que dichas obligaciones accesorias son inherentes a la principal y forman con ella un todo que es la obligación jurídica en materia tributaria o bien optar por establecer que, la única obligación es la obligación principal, que impone el pago del tributo y que las otras obligaciones accesorias no tienen el carácter de tales; por lo que se puede tener en claro que habría una sola relación tributaria.

La relación tributaria es una relación compleja, donde se conjuga toda clase de obligaciones desde la principal de pagar el tributo, hasta aquellas otras de carácter administrativo encargadas de ayudar la percepción del impuesto, por lo que la misma es única y consiste en la obligación de dar.

Es decir, en la obligación tributaria en sentido estricto, porque todas las otras obligaciones sustantivas o formales no constituyen sino relaciones accesorias y no relaciones jurídicas propiamente dichas; así que los preceptos tributarios crean además de la principal otras obligaciones accesorias, que se incluyen dentro de la relación



jurídica tributaria, por lo que puede hablarse de una o varias obligaciones tributarias, pero debe tenerse en cuenta que siempre hay una principal y las demás son secundarias, pues la acompañan y permiten su existencia, salvaguardando los intereses del Estado y permitiéndole efectuar el cobro del impuesto.

“Siendo una la relación tributaria no pueden nacer diferentes obligaciones independientes y menos varios contribuyentes de derecho, así la obligación de no hacer, no es tal, desde el punto de vista tributario; no es más que la obligación genérica de todos los ciudadanos de respetar ciertas medidas de política financiera dictadas por la necesidad de proteger los intereses fiscales del Estado; es por esto que a dichas obligaciones accesorias sólo se les puede considerar obligaciones generales que tienen todos los ciudadanos y que son de carácter administrativo, pero que en ninguna forma están incluidas en la obligación jurídica tributaria, que es una sola”.⁷

Se tiene, pues, una sola obligación de carácter tributario que es aquella de realizar una prestación pecuniaria por el contribuyente; en primer término, la obligación es una obligación de derecho y no de poder, los derechos y obligaciones de los sujetos de la obligación derivan de igual manera de la ley; no hay superioridad de una de las partes sobre la otra, la coerción que caracteriza el tributo se agota en el momento legislativo y se reduce en la regla general del valor coactivo de las normas jurídicas; asimismo, el poder soberano del sujeto activo se agota al dictar a través de los órganos competentes las normas jurídicas que prevén los hechos jurídicos tributarios y sus consecuencias.

⁷ *Ibíd.* Pág. 135.



En segundo término, la obligación jurídica tributaria es de carácter personal; es decir que se realiza entre personas, por lo que no tiene un carácter real, por lo que no está en relación con una cosa, sino que se desarrolla entre dos sujetos en donde la persona obligada es el sujeto pasivo, aunque se ha negado este carácter personal de la relación tributaria, afirmando que en ciertos impuestos como los aduaneros y los impuestos llamados de carácter real, que gravan la propiedad de la tierra, no se da una relación entre personas, que se grava directamente un hecho o una cosa; sin embargo, aun en esos impuestos existe una relación tributaria de carácter personal, no pudiendo tomarse dicho criterio como base para negar el carácter personal de la relación tributaria.

En el caso de los impuestos aduaneros, si bien el presupuesto de hecho del impuesto es el acto de paso de ciertas mercaderías por una aduana en donde se gravan las mismas, existe una persona obligada al pago del impuesto que es el verdadero sujeto de la relación; el contribuyente es la persona que materialmente realiza el acto o aquel por cuenta de quien se realiza o aquel en interés del cual el acto se realiza, variando el sujeto según la legislación positiva de los distintos lugares; igualmente, en el caso de los impuestos a las tierras, el presupuesto de hecho no es la existencia de las mismas, sino la propiedad o el goce de ellas; por tanto un sujeto pasivo es el que paga el impuesto.

Por último, la obligación tributaria, es de la misma naturaleza que la obligación del derecho privado, por lo que la diferencia que se busca y por la que se afirma que son diferentes tipos de obligaciones, es el hecho de que el sujeto acreedor es el Estado; pero este hecho no varía el carácter de la obligación, la que estructuralmente es la misma, ya que se ha visto que la obligación tributaria es la de realizar la prestación pecuniaria.



“Se entiende por relación jurídica tributaria el vínculo jurídico que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia de contribuciones llamado hecho generador que no necesariamente debe surgir de un acto de comercio, también puede generarse de un servicio y otros”.⁸

La deuda impositiva no es sólo afín a la obligación de derecho civil, sino que es la misma obligación utilizada por el ordenamiento jurídico en materia tributaria, lo que encuentra su esencial justificación lógica en el hecho de que existe una figura de obligación pecuniaria que, a pesar de pertenecer al derecho público, en su conjunto, es una obligación conforme a los esquemas tradicionales del derecho privado, por lo que es una obligación de carácter personal.

Los elementos de la relación jurídica tributaria son el sujeto activo titular de la pretensión; es decir, del crédito tributario; en otras palabras, el acreedor del tributo; mientras que el sujeto pasivo o deudor principal del tributo, a quien se puede dar el nombre de contribuyente responsable del título por causa originaria; asimismo, también hay sujetos pasivos eventuales.

En la relación jurídica tributaria se puede presentar el caso establecido por la ley tributaria, de que otra persona tenga que responder por la deuda del sujeto pasivo; en este caso no existirían dos obligaciones diferentes sino realmente una sola obligación,

⁸ Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. **Fundamentos tributarios (Sistemas Tributarios de la República de Guatemala)** Pág.125.



la que tiene el principal, pero que también abarca al eventual; este hecho, de ser única la obligación, se aclara con más evidencia cuando por voluntad de la ley en las relaciones de deuda con el Estado se sustituye totalmente un responsable al deudor del tributo; es decir, cambia el sujeto pasivo, pero queda idéntica la obligación tributaria de dar o sea el fenómeno fundamental.

Así existen pues, en estos casos, dos clases de sujetos pasivos, uno es el principal, titular de la obligación y directamente obligado al pago; y, otro, aquel que se llama eventual y que sustituye al anterior en algunos casos, siendo entonces el que cumple la obligación a falta del otro.

También existen los sujetos pasivos físicos y a los sujetos pasivos morales; los primeros son todas aquellas personas físicas con capacidad jurídica y que participan como sujetos pasivos en la relación jurídica tributaria; los segundos son los entes colectivos con personalidad independiente a la de sus miembros y a los cuales el derecho tributario considera capaces de ser sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria; esta clasificación es importante por cuanto la ley tiene en cuenta las caracteres de persona física o jurídica, cuando grava a un sujeto pasivo con algún tributo.



CAPÍTULO II

2. Principio de legalidad en materia tributaria

Actualmente, la obligación de contribuir de los ciudadanos a las arcas fiscales mediante la cancelación de tributos reconoce como única fuente a la ley, a partir del principio constitucional de legalidad tributaria, principio que informa a todo el derecho tributario, ya sea, material, procesal, formal e internacional.

2.1. Evolución del principio de legalidad

“En la antigüedad, los tributos eran creados de manera arbitraria y por la fuerza como una expresión del ejercicio de poder, pues estos eran establecidos a los pueblos conquistados, a las clases trabajadoras y proletarias sometidas al poder omnipotente del monarca o del señor feudal; sin embargo, ya en el imperio romano aparecieron por primera vez conceptos que serían en el futuro la base principal para las finanzas públicas de todos los estados; así se concibió al fisco, como concepto ideado sobre la base de una ficción jurídica, que se encontraba a cargo de la gestión económica romana mediante el cobro de los impuestos y todo tipo de cargas económicas de la plebe”.⁹

Es así que, a través de la historia, este principio no surgió abruptamente en el sistema tributario, sino que fue generándose paulatinamente, tal los casos sucedidos en

⁹ Sáinz de Bujanda, Fernando. **Hacienda y derecho**. Pág. 38.



Inglaterra y Francia en los Siglos XI y XII como indicios de su origen; exactamente con la firma de la Carta Magna, por parte del rey Juan en Inglaterra, hay incipientes señas de cuándo se estableció este principio, ya que al imponer tributos el monarca necesitaba el consentimiento del Gran Consejo, conformado por barones y preladados ingleses.

El motivo que impulsó al establecimiento de ese requisito fue limitar la arbitrariedad del monarca; es decir, nació por conveniencia de una clase social, de ahí que la representación para la imposición de los tributos no es propiamente del pueblo, sino de los denominados nobles, por lo que no se puede hablar del principio de legalidad en su expresión actual, toda vez que de ninguna manera se puede llegar a la conclusión de que esta intervención fuese democrática, sin dejar de reconocer por ello que este era efectivamente un límite para el ejercicio del poder.

Es por eso que se comparte la idea que el punto de partida del principio de legalidad arranca con la Declaración de Derechos, que fue inspirada en la doctrina de Juan Locke, para quien sin lugar a dudas los impuestos son necesarios, pero no pueden ser impuestos sin el consentimiento de la mayor parte de los sectores de la sociedad o por aquellos que los representan o que fueron elegidos por estos.

Es decir, la legalidad tributaria actual empieza con la clásica del parlamentarismo inglés de que no hay impuestos sin representación, de ahí que acertadamente se sostenga que este principio nace el momento que el Rey ya no es sinónimo de Parlamento, sino que este es equivalente a la suma de los representantes del pueblo, los cuales eran aristócratas, pero en ese tiempo ellos eran el pueblo.



Con la Declaración Universal de los Derechos del Hombre se obtiene un efectivo límite al poder del monarca y por ende el de la potestad tributaria, que estableció, en el Artículo 14, los primeros bosquejos de lo que constituye en la actualidad el principio de legalidad, al establecer que los ciudadanos tienen el derecho de comprobar, por sí mismos o a través de sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de aceptarla libremente, de vigilar su empleo y de determinar su prorrata, su base, su recaudación y su duración.

“De lo dicho, se puede entender que el principio de legalidad atravesó dos momentos históricos: el primero cuando surgió como un medio de presión política de pequeñas células de poder y, el segundo, a partir de las revoluciones liberales en que la premisa no era buscar beneficios aislados sino promover el cambio del estatus quo, así las ideas como la voluntad general y no hay tributo sin representación, dieron origen al constitucionalismo moderno, sustituyendo el poder monárquico del rey por el Estado democrático”.¹⁰

Estos cambios legales significaron la sujeción del Estado al ordenamiento jurídico vigente como producto de su evolución y maduración política de la propia población, que ha logrado imponer a este postulado como un derecho fundamental de todos los ciudadanos y residentes en un país; es decir que, desde haberse decidió que las leyes no son propiamente más que las condiciones de la asociación civil, por lo que el pueblo sometido a las leyes debe ser su autor.

¹⁰ *Ibíd.* Pág. 39.



2.2. Definición de principio de legalidad

Para que ocurra la existencia del principio de legalidad en la tributación, también conocida como reserva de ley, que, sin ser exclusiva del derecho tributario, es esencial en esta materia, pues significa que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca; el principio de legalidad significa en su sentido más amplio y general que todos los actos gubernamentales y administrativos están subordinados a la Constitución Política de la República, tratados internacionales y leyes vigentes, esto se constituye en reflejo de la soberanía popular, pues la ley es la declaración de voluntad soberana, manifestada en la forma prescrita por la Constitución Política.

La superioridad de la ley arranca del hecho de ser la expresión de la voluntad general, manifestada en forma de ley; la cual debe ser sometida a los límites y principios que la Constitución Política señala; por lo que los tributos no escapan a esta realidad; puesto que tienen que ser incorporados mediante el órgano al que el constituyente ha otorgado la potestad tributaria, que recae en el caso particular de Guatemala al Congreso de la República, mediante una ley que debe ser promulgada, en la forma prescrita en la Constitución Política de la República; es decir, siempre sujeta al trámite constitucional, que sigue el procedimiento normal en el Congreso de la República.

Pero el tributo no solo necesita de la observación de este procedimiento para incorporarse formalmente al ordenamiento jurídico, sino que la ley que lo contemple debe contar con los elementos básicos que permitan su configuración para poder ser considerado como tal; así a la legalidad se la concibe como la sumisión del Estado al



derecho, la actuación de todos los poderes del Estado deben propender a conseguir la efectividad del ámbito subjetivo de las leyes fiscales, por lo que, el postulado de la legalidad encuentra así su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos importan restricciones a ese derecho.

El principio de legalidad comporta una de las garantías constitucionales que debe ser observado en el ejercicio estatal de la potestad tributaria y potestad de imposición; es decir, solo la ley puede afectar a la esfera de propiedad y libertad de los individuos, por lo que la soberanía popular encuentra su expresión en la ley tributaria, que es la fuente de la relación jurídico-tributaria, lo cual es fundamento por el pensamiento económico liberal que considera al tributo como una restricción del derecho de propiedad y el político, en el que se exige que sean los representantes del pueblo los que consientan la validez de este.

De todo lo anotado, se puede considerar que el principio de legalidad informa tanto a la esfera normativa como también a la administrativa, pues, el principio de legalidad tributario en el plano de la producción jurídica opera como una norma sobre la normación, es decir, determina la existencia y los límites en los que puede establecerse la ley tributaria y sus efectos jurídicos sobre los ciudadanos.

O sea que, antes que limitación, el principio de legalidad es un modo de cómo se ha de ejercer la potestad tributaria en el más extenso de los sentidos, pues informa al sistema tributario sobre cómo deben ser incorporadas las normas y los límites que este postulado impone a la administración en su gestión como responsable de los tributos del Estado.



2.3. La legalidad tributaria como principio constitucional

Es de tener en cuenta que toda la normativa legal vigente en un país democrático encuentran su fundamento en la Constitución Política de la República de Guatemala vigente, el derecho tributario no escapa a esta realidad, de ahí que la Constitución Política de Guatemala cobra mayor vigor en el ordenamiento jurídico supremo del Estado, ya que es en donde confluye y converge toda la realidad jurídica del sistema; determina a más de la organización de las funciones estatales, los principios fundamentales de todos los individuos y las garantías que les asisten como sujetos.

“Se consideran como principio a todos aquellos postulados que se asumen como limitadores u orientadores de las decisiones estatales; es decir, los principios son las directrices que las leyes deben seguir para alcanzarlos; con relación a la adopción de tributos, estos se deben ajustar a los denominados principios constitucionales tributarios, tanto en su configuración como en su gestión, toda vez que estos constituyen normas que reportan gran importancia dentro del sistema tributario estableciendo la herramienta idónea que permite la conformación de un régimen justo”.¹¹

En la actualidad se entiende al principio de legalidad como una expresión de la democracia en el establecimiento de los tributos, cuyo fin es, entre otros, alcanzar un sistema tributario justo; postulado que además vincula a la administración en los límites de la ley; como también obliga al contribuyente a no abusar del planeamiento fiscal y de

¹¹ *Ibíd.* Pág. 40.



no practicar evasión, elusión y fraude fiscal; de la importancia que alcanza este principio se explica porque las constituciones políticas escritas lo incluyen en sus textos.

En la organización democrática, el concepto de que solo el Congreso de la República o Parlamento, como representante del pueblo, puede crear tributos, se encuentra incorporado constitucionalmente, la mayoría de estos cuerpos normativos lo consagran específicamente, corroborando el concepto de la universalización del principio de legalidad, convirtiéndose en un elemento constante en las constituciones escritas por lo que se deriva el poder tributario al Congreso de la República.

Se trata de un principio que ha acumulado a través de siglos las mayores adhesiones de la doctrina y los derechos positivos y que ha sido calificado como el principio común del derecho constitucional tributario en virtud de su recepción expresa o implícita en las constituciones del Estado de derecho, si bien se puede considerar que el establecimiento de tal postulado no constituye ya una necesidad para los modernos países occidentales desarrollados porque el principio de legalidad se ha convertido en algo totalmente natural en una democracia interna, la continuidad del mismo en las constituciones políticas evidencia la importancia de garantizar la legalidad de los tributos.

La legalidad se destaca en forma absoluta desde el momento que el tributo no puede imponerse en forma discrecional sino de acuerdo a los preceptos constitucionales que establecen la igualdad, el respeto a la propiedad y la libertad; sin embargo, las diferencias entre los modelos de Estado vigentes en el mundo son sustanciales, pues solo en el Estado constitucional se encuentra la característica principal de la supremacía de la



Constitución Política de la República de Guatemala, lo que acarrea una extensión de los principios, en virtud de lo cual una ley no puede vulnerar a los principios constitucionales que la norma suprema consagra, así como tampoco modificarlos.

El constitucionalismo contemporáneo, base del Estado constitucional de derechos y justicia, legitima al sistema político y al económico en función de los derechos fundamentales plasmados en las normas supremas, incluso cuando el pueblo se encuentre en contra de las medidas adoptadas, pues encuentran su razón de ser en la Constitución Política constituyéndose esta en plataforma de la dinámica económica, política, social y jurídica, pues la exigencia del sistema reside en el respeto a la supremacía constitucional, haciendo énfasis en el contenido mínimo al que debe sujetarse el ordenamiento jurídico.

Por eso es que, establecer el cambio de paradigma constitucional no es tarea fácil, como tampoco delimitar la actividad permisiva de la administración tributaria en dicha transformación, ya que en el nuevo modelo constitucional no son suficientes los métodos de interpretación clásicos del derecho, incorporándose así métodos como la proporcionalidad y ponderación para aplicar los preceptos constitucionales; también es de mencionar que en el Estado de derecho son las reglas las que regulan el ordenamiento jurídico y conforme a ellas se aplican e interpretan las normas.

“En el actual modelo constitucional cambia el paradigma de las reglas por los principios; así, en el actual contexto constitucional los principios no proporcionan soluciones determinantes, como las reglas, sino dan parámetros de comprensión; es decir, otorgan



varias posibilidades a las personas que interpretan o aplican el derecho. De ahí que la legalidad sufra una significativa modificación, pues más que un precepto de obligatoria observancia se convierte al principio constitucional de legalidad en una de las razones fundamentales sobre el cual se procede en todos los ámbitos del derecho tributario".¹²

Se trata de comprender que no se puede desconocer que la legalidad constituye una garantía constitucional de los valores que inspiran el modelo de Estado, por lo que no debe tomársele como un catálogo rígido, invariable y restringido de uno de los derechos concedidos a los contribuyentes como consecuencia de la limitación a la actividad estatal; puesto que, esto desvirtúa la esencia misma del principio constitucional, toda vez que estos deben actualmente ser considerados como lineamientos dinámicos, en constante evolución de acuerdo con las necesidades sociales.

Cabe resaltar que todos los conceptos y apreciaciones doctrinarias coinciden en otorgar al principio de legalidad un carácter constitucional, en razón de su importancia, pero, sobre todo, para garantizar su cumplimiento obligatorio y la legitimidad necesaria dentro de un ordenamiento jurídico constitucional.

2.4. Implicaciones de la legalidad tributaria

La legalidad implica reserva de ley, seguridad jurídica, certeza, interdicción de la arbitrariedad, que deben ser valoradas con el cumplimiento de los fines del derecho, de

¹² Rodríguez Lobato, Raúl. **El principio de reserva de ley en materia tributaria**. Pág. 45.



ellos el más importante, la justicia; puesto que la legalidad tributaria no se encuentra solitaria entre los principios constitucionales, ni siquiera vive en permanente colisión con otros principios, sino se coloca en un juego de ponderación con la equidad, capacidad contributiva, simplicidad, eficiencia del sistema tributario y con otros principios vinculados a la justicia como el costo y beneficio, la solidaridad de grupo, entre otros.

El principio de legalidad y el de reserva legal son con frecuencia utilizados de manera indistinta, pues el término legalidad refiere en sentido amplio a la preeminencia o imperio de derecho en el Estado, como ejercicio de las potestades públicas, mientras que la reserva de ley es en rigor un principio de producción normativa, que opera como criterio de atribución de competencia, garantizando la protección de derechos individuales.

La legalidad está íntimamente relacionada con las fuentes de creación del derecho, pero que no solo se refiere a este ámbito de la actuación estatal; la reserva de ley constituye el eje de las relaciones entre el legislador y el Ejecutivo en lo referente a la producción de las normas; lo que persigue es precisamente, excluir, para ciertas materias, la posibilidad de normación por vía distinta a la legislativa; la función primordial de la reserva de ley consiste en poner un límite a la potestad tributaria del Estado, al delimitar una parte normativa del ámbito tributario en exclusiva a la ley.

Así la ley se manifiesta en la reserva formal, al ser reconocido que solo mediante ley se pueden crear, modificar o suprimir impuestos, una ley tributaria que regule estos aspectos puede solo ser anulada por una ley posterior; y la reserva material, que viene establecida por el ordenamiento constitucional, el cual marca los límites del poder



legislativo, ya que no se puede degradar el rango normativo de la materia tributaria reservada, sino mediante la modificación del texto constitucional, lo que se ha denominado en Latinoamérica como la indelegabilidad de la potestad tributaria.

En virtud de la reserva de ley, se obliga a los congresistas a hacer uso de las competencias, que según cada Constitución Política le son propias y a no transmitir las al gobierno a través de remisión o delegación, en huida ante su propia responsabilidad o por razones electorales o por táctica política; es decir, se le impide declinar de su obligación de legislar sobre ciertas materias reservadas a la ley; es decir, la reserva es un mandato que la Constitución Política impone al legislador democrático limitando su poder para atribuir a la administración la regulación por sí misma materias determinadas.

“Corolario fundamental de cualquier Estado de derecho es el predominio del marco normativo como límite a la actividad del Estado y sus órganos, así como de los particulares; lo anterior, significa, en términos muy sencillos, que el Estado se debe someter al orden jurídico normativo vigente, sea de rango constitucional, legal o reglamentario; esto se conoce como principio de juridicidad. Este principio emerge, como una limitación a la actuación del Estado y sus órganos, de forma que se disminuya el riesgo de la extralimitación en sus funciones, siendo una garantía para los particulares”.¹³

Lo relevante es cuando esta juridicidad se constituye en una garantía para los particulares, puesto que cabe hablar del principio de juridicidad en la medida que asegura

¹³ *Ibíd.* Pág. 46.



el sometimiento integral de las autoridades públicas al imperio del ordenamiento jurídico en su conjunto; ahora bien, dentro de este principio de juridicidad, se habla específicamente de legalidad cuando la sumisión es sólo y únicamente referida a una norma de rango legal o a cuerpos normativos de rango legal, interpretados y aplicados con criterio causal o formal, en que es lícita la conducta permitida por la ley e ilícitas las que la contravienen.

La legalidad como tal, presenta dos caras, una externa, que dice relación con la manifestar reglamentaria aplicable a los sujetos y a la administración pública y otra, más bien interna, que emana de la propia administración pública y que constituye una autolimitación de carácter disciplinario, es decir, como norma de control.

2.5. El principio de legalidad en materia tributaria

En materia tributaria el principio de legalidad tiene un mayor alcance y previene que sólo y únicamente en virtud de una ley se pueden establecer tributos, modificarlos y/o alterar sus elementos o efectos; de esta forma, en materia impositiva este principio representa el más puro y genuino sentido de la ley como fuente exclusiva y excluyente del derecho; como consecuencia, los impuestos son y deben ser una materia de derecho estricto y requieren, para su aplicación, generación y o modificación, de una norma de rango legal.

Además, en el ordenamiento legal vigente en Guatemala, sólo al legislador le está permitido definir los supuestos y elementos esenciales de la relación u obligación tributaria; en este sentido, la legalidad de los tributos adquiere forma de reserva legal,



pues sólo por ley puede crear impuestos y todo gravamen requiere un fundamento legal en donde la legalidad de la tributación exige que tanto las hipótesis como las consecuencias jurídicas de los impuestos deban estar establecidas en la ley; como se aprecia, la tipicidad de la tributación resulta similar al concepto de tipicidad en lo penal.

La serie de limitaciones a la interpretación y aplicación de las normas tributarias se encuentran relacionadas con que los impuestos sólo pueden ser fijados a través de una norma de rango legal; el sujeto obligado, la base imponible, la tasa y demás elementos del hecho gravado deben emanar de esa ley formal y no de principios jurídicos, interpretaciones, analogías u otras fuentes del derecho; asimismo, las excepciones tributarias requieren de texto expreso.

En el caso en materia judicial, los jueces no pueden fijar, modificar, evitar o alterar los impuestos o sus elementos a su discreción, ni aun aplicando la equidad o bajo pretexto de la inexcusabilidad; lo anterior, se aplica también a las exenciones, reducciones u otros beneficios tributarios, por tanto, ni la autoridad ni el juez pueden disminuir o agravar la obligación tributaria; es decir, tan fuerte es el alcance del principio de legalidad en materia tributaria, que incluso le está vedado a la administración pública la tarea de definir el núcleo de la hipótesis tributaria, su base de cálculo o la tasa aplicable, así como los sujetos pasivos de la obligación tributaria o en definitiva, cualesquiera de sus elementos.

En la ley se debe contener todos y cada uno de los elementos de la obligación tributaria, sin que se admita, en forma alguna, delegación al Organismo Ejecutivo ni facultad a otros órganos o magistraturas para definirlos en todo o parte, puesto que es en la ley tributaria



en donde se debe regular todos los elementos necesarios para la determinación del hecho gravado o el hecho generador, la base imponible, la tasa aplicable y el sujeto pasivo de la obligación tributaria, entre otros; además, como consecuencia de este principio de legalidad tributaria, no puede por vía analógica o de simple interpretación crearse obligaciones tributarias ni modificarse las existentes.

“De esta forma y al resolver materias tales como la aplicación de beneficios o exenciones tributarias, se ha sentenciado que la reserva legal en materia tributaria que dispone que sólo mediante una ley, de iniciativa exclusiva del Presidente de la República, se puedan reducir tributos, establecer exenciones o modificar las existentes. Por otro lado, en la jurisprudencia tributaria también ha dado contenido a este principio de legalidad como una forma de limitación al actuar de la administración pública, especialmente al órgano fiscalizador”.¹⁴

De esta forma, se considera que el principio de legalidad en materia tributaria viene a ser una forma de asegurar a los contribuyentes el ejercicio del poder tributario sólo dentro del ámbito legal, quedando vedado a la autoridad administrativa el ejercicio de dicho poder; en razón de tal importante restricción, se prohíbe incorporar o modificar exigencias legales mediante analogía, pues la exención, no distingue entre los socios favorecidos, tampoco la restrinja a menos casos de los que el propio texto interpretado señala, salvo que otra disposición o ley expresamente así lo establezca, una limitación legal a la autoridad tributaria que debe ser supervisada por los ciudadanos.

¹⁴ Mersan, Carlos. **Derecho tributario**. Pág. 51.



“En ningún caso la autoridad tributaria debería ocuparse a labores interpretativas o de disposición de los efectos de la norma tributaria, puesto que la ley tributaria siempre debe interpretarse en forma restrictiva, ello por el principio de reserva legal, según el articulado de la Constitución Política de la República de Guatemala; el principio de legalidad, también se orienta a establecer que no puede establecerse un tributo o carga impositiva ni exención sino por medio de una ley; es decir, que el contribuyente sepa a través de la ley qué hechos serán o no gravados, cuáles serán los requisitos del hecho gravado, cuál será la base imponible y la forma de determinarla, la tasa o monto a pagar y quien será el sujeto pasivo del impuesto”.¹⁵

Es decir que, de acuerdo al principio de legalidad, la aplicación de tributos conforme a lo dispuesto en los hechos gravados establecidos en la ley, no puede quedar al arbitrio de los contribuyentes; es decir, los impuestos son obligatorios, y nadie puede sustraerse a su aplicación mediante actos elusivos, puesto que solo la ley puede establecer exenciones; asimismo, corresponde a la administración tributaria interpretar administrativamente, en forma exclusiva, las disposiciones sobre tributación fiscal interna, fijar normas, impartir instrucciones u órdenes para la aplicación y fiscalización de los tributos cuyo control no esté encomendado por ley a una autoridad diferente.

De igual manera, el principio de legalidad se constituye como un límite para la actuación de los órganos del Estado y como supuesto de la potestad administrativa; esta función del principio de legalidad no solo se trata de un mandato abstracto al legislador,

¹⁵ *Ibíd.* Pág. 52.



imponiéndole restricciones para establecer, modificar o anular la ley tributaria, también se constituye como un límite para la actuación del órgano del Estado en materia tributaria en sede administrativa.

Cabe señalar que en virtud del principio de legalidad o de reserva legal que impera en materia tributaria, únicamente por ley se puede imponer, suprimir o reducir tributos de cualquier clase o naturaleza y, también sólo por ley, se pueden establecer exenciones tributarias o modificar las ya existentes, debido principalmente que en las leyes tributarias vigentes se establece la autoridad a la que se le otorga esa potestad tributaria.



CAPÍTULO III

3. La actividad agropecuaria

El sector agropecuario es diverso y está lleno de contrastes; representa una pequeña proporción de la economía mundial, pero sigue siendo central para la vida de millones de personas; asimismo, casi la mitad de la superficie terrestre del planeta está ocupada por éste sector, para plantar cultivos o se utilizan para pastoreo, lo cual se evidencia al encontrar que existe una regularidad empírica muy bien documentada, en el sentido de que, conforme la economía de un país crece la importancia del sector agrícola disminuye; por ejemplo, la agricultura representaba casi el 30% de los ingresos en países con ingresos bajos; mientras que para los países de ingresos medios era del 10% y en los países altos representaba el 1,5%.

3.1. El sector agropecuario y el crecimiento económico

Han existido argumentos relativos a que el agropecuario es un sector que declina de manera natural y cuyo papel principal es contribuir con trabajo, alimentos y quizá capital para la modernización de la industria; siguiendo esta interpretación, el sector agrícola es visto como uno que responde muy poco a los incentivos; bajo esta visión ha tenido como resultado que no existan políticas públicas que busquen promover su modernización, lo cual se ha dado principalmente desde mediados a finales del Siglo XX, particularmente en África y América Latina, trayendo como consecuencia que no se promoviera al sector agropecuario como un motor de desarrollo.



“Sin embargo, en las últimas décadas se sugiere que la agricultura reacciona ante cambios tecnológicos, está ligada de manera directa con otros sectores y que, en países en desarrollo este sector puede responder a los incentivos de la misma forma que el de los países desarrollados. Estos argumentos condujeron a que en lugar de dejar de lado al sector agrícola lo que se debe hacer es promover su crecimiento para así facilitar la transformación estructural de las sociedades”.¹⁶

Existen cinco canales por los que un aumento en la productividad y en la producción agropecuaria contribuyen al crecimiento económico; el primero se orienta a aumentar la oferta de alimentos para consumo doméstico; el segundo, liberar trabajo para que sea empleado en la industria; el tercero, sirve para aumentar el tamaño del mercado para los productos manufacturados; el cuarto, está orientado a aumentar la inversión mediante el ahorro interno privado o la captación de impuestos agrícolas, y el quinto, se orienta a obtener divisas producto de la venta de los excedentes agrícolas.

Es decir que, el sector agropecuario, puede contribuir a que una economía se acerque a su potencial tecnológico al generar divisas, permite la importación de capital y por lo tanto cierra la brecha tecnológica de una economía; la tasa de inversión puede incrementarse cuando crece el sector agrícola; esto contribuye a cerrar la brecha de capital físico; además, el crecimiento de este sector permite un incremento en los niveles de educación rural y un aumento en la cantidad de nutrientes disponibles, lo cual puede aumentar la productividad laboral y, por lo tanto, contribuir a cerrar la brecha de capital humano.

¹⁶ López, Alejandro. **Actividades agropecuarias en América Latina**. Pág. 11.



Asimismo, es posible que junto con el crecimiento agrícola se tenga una mejora en una serie de condiciones institucionales que conllevan a un mayor crecimiento en el corto plazo, porque los aumentos en productividad agropecuaria pueden tener efectos mayores en el crecimiento económico que incrementos comparables en la productividad en el sector no agrícola; sin embargo, en el largo plazo la productividad en el sector no agrícola es la clave para el crecimiento.

“El sector agropecuario también juega un rol importante en la seguridad alimentaria. Ningún país ha logrado sostener un proceso de crecimiento económico rápido sin antes resolver el problema de seguridad alimentaria. Ésta es necesaria para el crecimiento puesto que el acceso inadecuado e irregular a alimentos limita la productividad y reduce la inversión en capital humano. A nivel macroeconómico, las crisis alimentarias recurrentes afectan la estabilidad política y económica lo que a su vez reduce la eficiencia de la inversión”.¹⁷

El sector agropecuario también puede tener efectos macroeconómicos negativos, principalmente si existe demasiada volatilidad en los precios de los alimentos, lo cual conlleva una disminución en la inversión debido a mayores niveles de incertidumbre; aunque es posible que los consumidores, preocupados por posibles aumentos en precios, aumenten sus ahorros y que los productores, preocupados por posibles caídas en precios, hagan lo mismo, estos ahorros suelen mantenerse en activos líquidos que poco o nada contribuyen a la inversión.

¹⁷ *Ibíd.* Pág. 12.



Los precios de los alimentos pueden tener efectos desestabilizadores en los precios de otros bienes y servicios; si en una economía los precios cambian frecuentemente debido a fluctuaciones temporales e inesperadas en los mercados de alimentos entonces los precios proveen menos información sobre oportunidades atractivas de inversión de lo que lo harían si los precios de los alimentos fueran estables.

Asimismo, si los precios de los bienes agrícolas aumentan el nivel de riesgo en la economía, entonces la inversión se aleja de las actividades productivas y se mueve hacia las actividades especulativas; por lo tanto, un sector agropecuario desarrollado que da lugar a precios estables de los alimentos tiene efectos macroeconómicos positivos; más allá de consideraciones teóricas, sobre el papel que juega el sector agropecuario en el crecimiento económico.

“Los estudios también arrojan información sobre los determinantes de la productividad agropecuaria y sus fuertes lazos con otros sectores; una expansión agropecuaria basada en aumentos en productividad puede constituirse en un factor que jala a otros sectores y, por lo tanto, incrementa la actividad económica y el empleo; en este sentido por lo menos hasta fines de los años de 1980 se valoró de manera equivocada el papel que jugaba el sector primario en el desarrollo”.¹⁸

Un punto muy importante para el desarrollo rural es lograr incrementar los lazos entre la parte del sector agropecuario que está compuesta por pequeños agricultores y otros

¹⁸ *Ibíd.* Pág. 13.



sectores de la economía; por ejemplo, aun cuando los países de América Latina y el Caribe se han beneficiado del crecimiento agropecuario, los efectos marginales de la producción no agrícola en el bienestar social son mayores que los obtenidos a través de las actividades agrícolas; sin embargo, cuando se toma en cuenta el tamaño de cada sector en la economía la agricultura contribuye más que el sector no agrícola al crecimiento económico.

3.2. El sector agropecuario y la pobreza

Los aumentos en producción y en productividad agropecuaria han sido relacionados con reducciones en la pobreza; estos efectos positivos generalmente van más allá de los dueños de la tierra y no necesariamente se circunscriben a las zonas rurales, esto se debe a que aun cuando los individuos más pobres en las zonas rurales generalmente tienen muy poca o nada de tierra, una parte importante de su ingreso proviene de trabajar como empleados agrícolas; además, al igual que lo hacen los pobres de las zonas urbanas, utilizan una parte importante de su ingreso para comprar alimentos.

Para América Latina la magnitud del efecto que una caída del producto agrícola tiene en la pobreza es mayor que la magnitud del efecto de una fase de crecimiento; es decir, las pérdidas en la producción pueden aumentar la pobreza más de lo que aumentos similares en producción la reducirían; además, existe un proceso de retroalimentación entre el sector agropecuario y el resto de la economía por lo que una caída en la producción agrícola se vería acompañada por un efecto adicional con sus consecuentes efectos negativos en la pobreza.



“Existen cuatro canales mediante los cuales el crecimiento agrícola puede contribuir a aliviar la pobreza: i) incrementando de manera directa el ingreso y consumo de los pequeños agricultores, ii) reduciendo el precio de los alimentos, iii) aumentando el ingreso generado por la economía rural no-agrícola, y iv) aumentando el empleo y salario de los trabajadores no calificados. Un aumento de 1% en el crecimiento del PIB agrícola per cápita se refleja en un aumento de 1,61% en el ingreso per cápita del quintil más pobre de la población.

La relación entre crecimiento en el sector agrícola y disminución en la pobreza varía mucho dependiendo de los contextos regionales y de las condiciones de cada país, en particular del ambiente macroeconómico bajo el cual opera el sector; por ejemplo, en Asia del Este un aumento de la producción de cereales se ve acompañada de una disminución de más de la mitad de la pobreza rural; por otro lado, aun cuando en América Latina y el Caribe se dieron aumentos importantes en la producción de cereales, la pobreza rural apenas se redujo.

En América Latina la desigualdad en términos de la cantidad de tierra que poseen los agricultores va acompañada de una desigualdad en la calidad de la misma; esto se debe a que el mercado de tierra está segmentado en hogares más ricos que tienen acceso al mercado de las tierras más productivas mientras que los hogares más pobres tienen que adquirir tierra de menor calidad o migran a tierras marginales.

La magnitud del efecto que un cambio en la productividad del trabajo agropecuario tiene en la pobreza también es heterogénea y depende en buena medida de la estructura



productiva prevaleciente en cada país o región, pues el efecto es mayor y más fuerte cuando se tienen pequeños productores y cuando la agricultura es intensiva en trabajo, puesto que, en ese caso, aunque haya aumentos importantes en la productividad laboral agrícola no siempre se producen caídas importantes en la pobreza.

“En términos generales se encuentra que el crecimiento en la productividad agropecuaria tiene un efecto sustancial en la reducción de la pobreza, cosa que no sucede con los aumentos en productividad en los sectores industrial y de servicios; asimismo, el crecimiento del producto interno bruto derivado de un aumento en la productividad del trabajo agrícola es casi tres veces más efectivo aumentando el ingreso de los más pobres que un aumento del producto interno bruto cuyo origen es el aumento en la productividad del trabajo en otro sector”.¹⁹

Sin embargo, mientras el crecimiento agropecuario es lo más efectivo para reducir la pobreza, especialmente en períodos de crisis económica o de desequilibrios sociales, puesto que el medio rural puede servir como una red social de protección para la población urbana, por lo que una estrategia exitosa de reducción de la pobreza implica diseñar políticas que tomen en cuenta a los agricultores más pobres, sin que se trate de promover la permanencia de los mismos para siempre y en todos los lugares.

Es decir, el objetivo no debe ser garantizar la permanencia de millones de pequeños agricultores sino reducir o eliminar la pobreza, sino que lo que se debe buscar es

¹⁹ Barrera, Daniel. **El sector silvoagropecuario**. Pág. 16.



aumentar el crecimiento agropecuario para fomentar el crecimiento económico y mejorar las oportunidades de que todas las familias rurales obtengan ingresos no agrícolas o los que obtengan en el sector agropecuario no solo cubran sus necesidades básicas, sino que les permita ahorrar e invertir para su desarrollo.

3.3. El sector agropecuario y el medio ambiente

Lo agropecuario puede contribuir a la mitigación de emisiones mediante el uso de prácticas agronómicas que ayuden a incrementar el secuestro y retención de carbono en el suelo; estas prácticas incluyen el uso de variedades mejoradas de cultivos, extender la rotación de cultivos, incluir cultivos perenes, modificar las prácticas de labranza, manejar los residuos, el manejo de nutrientes, el manejo de agua y el cambio de uso de suelo a pastos o bosque.

“Las prácticas de manejo de tierra pueden proteger los acervos existentes de carbono y garantizar la resiliencia del secuestro de carbono en los suelos agrícolas, puesto que la agricultura en América Latina es neutral en lo que a emisiones y deforestación se refiere, pero utiliza considerablemente más agua que el sector no agrícola; por otro lado, la intensificación agrícola puede tener fuertes efectos negativos en el medio ambiente tales como la pérdida o degradación de suelos y la pérdida de bosques y otros hábitats naturales, además, el uso intensivo e indiscriminado de pesticidas causa afectaciones a los recursos bióticos”.²⁰

²⁰ **Ibíd.** Pág. 17.



Es por eso de que a inicios del Siglo XIX se empezó a desarrollar una forma más organizada de agricultura; junto con innovaciones genéticas en los cultivos, hubo innovaciones en el manejo de pestes y enfermedades lo que a su vez permitió innovaciones ahorradoras de trabajo y el reemplazo de trabajo humano por molinos de viento y agua que eventualmente fueron desplazados por tractores y otras máquinas.

Sin embargo, a pesar de los avances tecnológicos, la agricultura continúa siendo un sector atomizado en el cual la inversión individual en innovación no es del todo viable; además, las demandas del sector suelen ser específicas a las características ambientales del lugar en el que serán utilizadas; esto último hace que las posibilidades de usar una misma tecnología agrícola en distintos lugares sean limitadas.

“Históricamente una proporción muy importante de las actividades de investigación y desarrollo en el área agrícola han recaído en el sector público; incluso las investigaciones del sector privado se apoyan en ciencia básica producida por universidades y centros de investigación. A nivel mundial el gobierno sigue siendo el principal promotor de la investigación agrícola. En general en América Latina se ha tenido un sesgo a favor de las zonas urbanas lo cual se ha visto reflejado en muy poca inversión, tanto pública como privada, tendiente a aumentar la productividad rural”.²¹

Para que un sistema de mercadeo rural funcione de manera eficiente es necesario que un conjunto de factores se conjuguen e integren de manera adecuada; estos

²¹ Galindo, Luis. **Cambio climático, agricultura y pobreza**. Pág. 62.



componentes incluyen accesos y caminos adecuados que comuniquen al campo con centros de recolección y venta, infraestructura de telecomunicaciones, infraestructura eléctrica, accesos a medios de transporte y a intermediarios financieros, así como un sistema de reglas que permita que los contratos puedan ser escritos y sobre todo implementados a un costo bajo, lo cual evidencia que se necesita al Estado en el sector agropecuario, pues solo los agropecuarios no son capaces.

“Si uno de los objetivos del gobierno es el crecimiento económico acompañado de un crecimiento en el ingreso de los más pobres, entonces es recomendable invertir en bienes públicos relacionados al sector agrícola en una proporción mayor que la participación que tiene el sector en el producto interno bruto nacional; sin embargo, es importante reconocer que a pesar de que la inversión en infraestructura por parte del sector público suele tener efectos de financiamiento respecto a la inversión privada, la evidencia en cuanto a la efectividad de la inversión pública para inducir el crecimiento agrícola es incompleta y dependiente del contexto”.²²

Es importante tener en cuenta que, para promover al sector agropecuario, debe existir un entorno macroeconómico adecuado, inversión en infraestructura rural, promoción de innovación tecnológica e incentivos financieros; asimismo, el gobierno debe proveer de bienes públicos que constituyen insumos fundamentales para aumentar la productividad agrícola; entre estos están la investigación para mejorar las posibilidades de producción, y extensión, insumos de mejor calidad y acceso a crédito y a opciones de mercado.

²² *Ibíd.* Pág. 63.



Además de proveer de bienes públicos tradicionales, el gobierno debe proveer asistencia a los agropecuarios para cumplir con los requerimientos de nuevos productos así como crear el marco institucional y regulatorio adecuado para permitir que los pequeños productores se puedan organizar y aprovechar las economías de escala, con la finalidad de que estos se involucren directamente en los procesos de toma de decisiones sobre el uso de la tecnología agrícola y del medio ambiente por lo que es recomendable promover proyectos más descentralizados y más participativos hacia ellos.

Es de tener en cuenta que las condiciones actuales, en parte como respuesta al temor de posibles crisis alimentarias, son más favorables que antes para promover el crecimiento agropecuario y usarlo como una política pública que contribuya a la disminución de la pobreza; aunque se debe resaltar que demasiadas políticas se diseñan sin contar con un entendimiento adecuado del contexto y funcionamiento del sector agropecuario, de la economía rural en general y de sus interrelaciones con el resto de la economía.

En este sentido, los determinantes de la eficiencia y productividad en la producción agrícola son complejos y su importancia relativa puede variar de un lugar a otro, por lo tanto, es fundamental que las actividades de investigación y desarrollo se den de forma descentralizada, puesto que una estrategia que logre aumentar la productividad agrícola en una región en particular se debe a que ha conocido las características agrícolas de dicha región, puesto que así como lo que funciona en un país puede no funcionar en otro, también se da en que en una zona sea exitosa pero en otra no realiza cambios, por las circunstancias e instituciones prevalecientes en cada país.



Aun cuando las recomendaciones generales pueden ser útiles no existe un sustituto para los estudios basados en agropecuarios representativos de las distintas áreas que existen en un país o región; considerando lo anterior, para poder diseñar políticas públicas que promuevan el crecimiento en el sector agropecuario y la disminución en la pobreza, es necesario contar con más estudios empíricos cuyo sustento sean bases de datos longitudinales a nivel hogar o agricultor.

3.4. Los efectos del cambio climático en las actividades agropecuarias

El clima es uno de los principales determinantes de la productividad agrícola, pero, debido al incremento en la concentración de gases efecto invernadero es prácticamente inevitable que se presenten cambios en el clima a los cuales la agricultura tendrá que adaptarse, lo cual requerirá no sólo de cambios en el tipo y combinación o mezcla de cultivos y ganado que se producen sino también un aumento en la inversión.

Más allá de las posibilidades de adaptación se espera que el sector agrícola sea el sector que sufra los mayores efectos económicos ante el cambio climático, puesto que el sector rural se verá fuertemente afectado, entre otras cosas debido a las caídas en el ingreso agrícola; por lo que se espera que los impactos afecten de manera desproporcionada el bienestar de los pobres en zonas rurales haciendo más difícil el combate a la pobreza.

Además, el cambio climático afectará la seguridad alimentaria al impactar la disponibilidad y acceso a alimentos, así como la estabilidad de las reservas de alimentos y la volatilidad de los precios; lo anterior no quiere decir que los efectos del cambio



climático serán homogéneos ni que se presentarán al mismo tiempo en todos los lugares, es posible que en un inicio el calentamiento moderado del planeta beneficie a la producción de cultivos en las regiones templadas y perjudique a las regiones semiáridas y tropicales.

Por ejemplo, existe evidencia científica que muestra que la producción ganadera se ve afectada por las condiciones climáticas debido a que la temperatura del aire, la humedad y la velocidad del viento afectan el apetito y crecimiento de los animales, la producción de leche y lana y la reproducción; la temperatura y la precipitación afectan la cantidad y calidad de los pastizales y forrajes, así como la severidad y distribución de las enfermedades y parásitos.

Entre la evidencia existente se tienen resultados que muestran que tanto en África como en América Latina la ganadería es altamente sensible al clima, por lo que la cría de ganado bovino es altamente sensible al clima por lo que ante climas más secos y cálidos se espera una disminución en dicho ganado, acompañado de un incremento de ganado ovino; sin embargo, si el calentamiento continuará más allá de la mitad del Siglo XXI, la producción en todas las regiones del planeta se verá afectada de manera negativa.

En el caso de América Latina, se espera que la productividad se mantenga o incluso se incremente ligeramente para mediados de este Siglo en el sureste de América del Sur, por otro lado, en Centroamérica la productividad caerá en los próximos 15 años poniendo en riesgo la seguridad alimentaria de las poblaciones más pobres, puesto que no tienen las capacidades técnicas ni los recursos financieros para adaptarse a esos cambios.



Los países en desarrollo son más vulnerables a los efectos del cambio climático que los países desarrollados; esto se debe, entre otras cosas, a que dichos países dependen más de la agricultura, poseen menos capital para adoptar medidas de adaptación y, en muchos casos están más expuestos a la ocurrencia de eventos climáticos extremos, así como a niveles de calor que actualmente ya son demasiado elevados, por lo que al interior de los países en desarrollo, los pequeños agricultores serán los más afectados dado su bajo acceso a: tecnologías, insumos, información y recursos monetarios para tomar medidas de adaptación.

“Por otro lado, también podría ayudar a diseñar estrategias de adaptación al proveer información de cómo, cuándo y dónde debería darse dicha adaptación. A la fecha existe una vasta literatura que aborda el tema de los efectos potenciales del cambio climático en la agricultura; sin embargo, no puede proveer información sobre las consecuencias del cambio climático en el ganado y en las enfermedades y pestes”.²³

América Latina no es una excepción a lo anterior y, a pesar de que se han dado mejoras, los niveles de pobreza en muchos países de América Latina son tales que se tiene una alta vulnerabilidad a la variabilidad climática; la agricultura en gran parte de la región es vulnerable al cambio climático e incluso un calentamiento moderado causaría daños a los cultivos en muchos de los países sudamericanos; por lo que entender los efectos económicos del cambio climático ayuda a conocer el tamaño potencial de los daños y los costos que implicará enfrentar los mismos.

²³ *Ibíd.* Pág. 64.



En una economía abierta no se puede considerar el efecto del cambio climático en un país en particular sin tomar en cuenta lo que sucede en el resto del mundo; esto se debe a que los cambios del clima son un fenómeno global que afecta los precios agrícolas mundiales a través de los mercados internacionales; por lo tanto, no se pueden utilizar únicamente estimaciones de cambios a nivel país para inferir los efectos económicos del cambio climático en los productores y consumidores agrícolas.

“El modelo que se utiliza se conoce como SWOPSIM (Static World Policy Simulation). Este modelo desagrega al mundo en 13 regiones o países y 20 bienes agropecuarios. Es un modelo estático y de equilibrio parcial, por ende, no incorpora los efectos en otros sectores ni permite cambios en la tecnología, la población u otras variables. Los resultados son una fotografía de lo que sucedería con la agricultura a nivel mundial dada la tecnología, estructura de producción y condiciones de demanda. Los cambios climáticos se introducen como aumentos o disminuciones exógenos en la producción de países o regiones específicas”.²⁴

Como se aprecia, la concentración de gases efecto invernadero ha alcanzado niveles tales que el sector agrícola se verá forzado a tomar medidas para adaptarse al cambio climático; la adaptación al cambio climático se puede definir como el rango de acciones que se toman en respuesta a cambios en las condiciones climáticas locales o regionales; aunque la adaptación no es algo nuevo, a lo largo de la historia los humanos han adaptado sus prácticas agrícolas a condiciones ambientales cambiantes.

²⁴ *Ibíd.* Pág. 65.



La diferencia es que ahora las condiciones climáticas están cambiando a una velocidad relativamente elevada y, por lo tanto, no queda claro que tan rápido se podrán adaptar los agricultores a dichos cambios; aunque, en varias partes del mundo, los agricultores han comenzado a implementar algunas medidas de adaptación de bajo costo, como, por ejemplo modificar las fechas de inicio de siembra o cambiar a otra variedad o tipo de cultivo; sin embargo, es muy probable que esas medidas sean efectivas únicamente ante aumentos bajos de temperatura; lo que es más, se espera que esas adaptaciones voluntarias no sean suficientes para hacer frente al cambio climático.

Las medidas que pueden tener los mayores efectos, por ejemplo, la expansión de la irrigación o el desarrollo de nuevas variedades de cultivos implican, por lo general, costos elevados, por lo que las medidas de adaptación más efectivas requerirán de un esfuerzo interdisciplinario en el que participen, entre otros, agrónomos, economistas, ingenieros, geógrafos, ecólogos, especialistas en desarrollo y climatólogos, los cuales deben tener un fuerte aporte de los gobiernos nacionales y de la cooperación internacional para favorecer al sector agropecuario.



CAPÍTULO IV

4. Vulneración al principio de legalidad tributaria por la inexistencia de base imponible al régimen especial de contribuyentes agropecuarios en la Ley de Simplificación

La importancia del sector agropecuario para la economía nacional se refleja en su contribución al Producto Interno Bruto, PIB, a la balanza comercial y a otras actividades económicas como la industria de alimentos y bebidas, además de constituir la base de la seguridad alimentaria y la principal fuente generadora de empleo en el país, condición que no posee ningún otro sector productivo en Guatemala.

Sin embargo, el sector agropecuario guatemalteco ha experimentado importantes cambios estructurales a partir del desplazamiento del café como principal cultivo de exportación, que se produjo como respuesta a la caída del precio y las constantes fluctuaciones del café en los mercados internacionales, debido a la participación de países como Vietnam en el mercado cafetalero.

La apertura comercial orientada hacia la competitividad en los mercados exteriores han promovido la inserción en la economía global y han posibilitado el crecimiento sostenido de las exportaciones agropecuarias; las brechas sociales y económicas a nivel nacional también se evidencian en el sector agropecuario, donde se distinguen dos grupos, uno con proyección exportadora, que emplea tecnología punta y participa en los mercados mundiales y otro compuesto por pequeños productores que abastecen el mercado interno.



4.1. El sector agropecuario guatemalteco

Sectorialmente, es muy importante considerar que el sector agropecuario en Guatemala es una de las actividades económicas más importantes por su contribución a la generación empleo e ingresos, así como a la seguridad alimentaria a través de la producción y disponibilidad de alimentos de origen agrícola y pecuario; sin embargo, este sector presenta una problemática compleja que se traduce en su bajo desarrollo, lo que provoca dependencia alimentaria y pocas posibilidades de participación satisfactoria para la mayoría de las personas que viven de las actividades agropecuarias.

Muchas de las causas que afectan a lo agropecuario son del orden estructural, las cuales requieren de una intervención estatal coordinada y sostenible en el tiempo, así como el involucramiento de instituciones que trascienden el nivel sectorial para ser modificada; así mismo se presentan causas que sí pueden ser atendidas por los actores que conforman el sector, bajo el liderazgo gubernamental, como ente rector y que contribuyen a solucionar la problemática general agropecuaria en Guatemala.

“Los actores vinculados a la producción agrícola del país, se refieren a los productores de infrasubsistencia integrado por los agricultores que viven en pobreza extrema, con mano de obra no cualificada y empleo paupérrimo; los productores de subsistencia, que destinan su producción al consumo interno, utilizan mano de obra familiar y su acceso a la información de mercados, capital, tecnología e infraestructura es limitada o nula”.²⁵

²⁵ Méndez, Mario. **El sector agropecuario en Guatemala**. Pág. 17.



También se encuentran los productores excedentarios, quienes cultivan productos no tradicionales y tienen acceso limitado a sistemas de riego, tecnología, capital y a los mercados nacionales e internacionales y, por último, los productores comerciales que son los productores de cultivos de exportación, que tienen acceso a líneas de financiación y tecnología punta, en este grupo se incluyen grandes conglomerados como el de la industria bananera, liderado por las empresas Chiquita y Del Monte; la industria azucarera, encabezado por los ingenios de mayor producción en el país.

También existe el sector cafetalero, representado en la Asociación Nacional del Café, ANACAFÉ, que aglutina a las asociaciones y cooperativas de caficultores; la Asociación de Exportadores de Cardamomo (ADECAR), liderada por tres empresas que exportan más del 80 % de la producción; y la Gremial de Palmicultores de Guatemala, que aglutina a una veintena de productores.

“En términos de productos, el sector está altamente diversificado e incluye la producción de granos básicos, en particular maíz, frijoles y arroz, exportaciones tradicionales como café, azúcar, banano y cardamomo, así como productos de exportación no tradicionales como frutas frescas y verduras; esto crea un sector agropecuario relativamente diversificado, sobre todo en comparación con otros países de la región. Las importaciones agropecuarias consisten, principalmente, de granos básicos, alimentos preparados y productos lácteos. En general, el sector agropecuario guatemalteco se ha caracterizado por un bajo crecimiento de la productividad laboral”.²⁶

²⁶ **Ibíd.** Pág. 18.



Se trata que en el sector agropecuario, por un lado, se encuentran grandes fincas eficientes que producen banano, azúcar y frutas para la exportación; por otro lado, existe un importante segmento de pequeños productores, que en gran parte, se enfocan en la producción de granos básicos como el maíz y el frijol, lo cual ha determinado que Guatemala sea el país centroamericano con el mayor número de productores agropecuarios de subsistencia, con alrededor de un millón de agricultores con fincas de menos de una hectárea, la mitad de los cuales vive en zonas rurales.

A pesar de la situación precaria del sector agropecuario, Guatemala tiene varios fondos de apoyo a este sector agrícola, tales como el Fideicomiso Fondo Nacional de Desarrollo, FONADES, que se creó en 2006 y promueve proyectos para modernizar y mejorar la productividad agrícola mediante la asistencia técnica, el suministro de insumos y la construcción de infraestructura de producción; asimismo, Guatemala no implementa ninguna política de control de precios de productos agrícolas; sin embargo, la Dirección de Planeamiento dentro del Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación, MAGA, monitorea periódicamente algunos productos como los frijoles negros y el maíz blanco.

Regularmente, a través de su Programa de Apoyo Alimentario, el MAGA compra granos básicos para aliviar problemas de acceso, debido a las limitaciones financieras de las familias de bajos ingresos; por lo que, en virtud de su programa de ayuda alimentaria, el MAGA, distribuye gratuitamente raciones de alimentos, principalmente maíz blanco y frijoles, para ayudar a segmentos vulnerables de la población; en cuanto a la prestación de apoyo al crédito para la agricultura, Guatemala cuenta solo con el Fideicomiso de Apoyo Financiero para los productores del sector cafetalero.



Este Fideicomiso de Apoyo Financiero para los productores del sector cafetalero brinda apoyo financiero mediante el otorgamiento de préstamos a los productores a tasas de interés de 2% para pequeños productores e intermediarias y de 3% para medianos y grandes productores, que se encuentran debajo de las tasas vigentes en instituciones financieras comerciales; asimismo, Guatemala no cuenta con una institución pública que preste apoyo al crédito para otros subsectores.

“En relación a la producción agropecuaria y su productividad, los rendimientos por cultivos varían, así como las áreas cultivadas y las condiciones bajo las cuales se realizan. Los bajos rendimientos y, por ende, la baja productividad, se observa en la producción de cultivos como el maíz, el frijol y el arroz, entre otros. Se trata de una situación que empeora los problemas de subalimentación para la población en el área rural, toda vez que la mayor parte de productores se dedica al cultivo de maíz y frijol para la alimentación familiar, infrasubsistencia y subsistencia”.²⁷

Sin embargo, los rendimientos alcanzados son bajos y, en muchos casos, no alcanzan para satisfacer las necesidades alimenticias de la familia, puesto que las causas de los bajos rendimientos por unidad de área son de carácter biofísico, tecnológico e institucional, esto sin tomar en cuenta las limitaciones de acceso a servicios rurales y estructurales referidas a la falta de acceso a suficientes activos productivos, entre ellos, la tierra; mientras que las causas biofísicas están relacionadas con el cultivo en tierras de ladera cuya vocación no es para cultivos limpios.

²⁷ *Ibíd.* Pág. 19.



La inclinación de los terrenos los hace susceptibles a la erosión hídrica; asimismo, las condiciones de clima, principalmente disponibilidad de agua y temperatura, son adversas en muchos casos; de igual manera, el tamaño de las parcelas para producción de los granos alimenticios está por debajo del óptimo con la tecnología de producción que actualmente se maneja; las causas tecnológicas se refieren a la falta de acceso a insumos principalmente abonos y semillas, estructuras de conservación de suelos para mitigar los efectos de la erosión hídrica y tecnología de producción, como formas eficientes de combinar los insumos.

Por su parte las institucionales estatales están referidas a la falta de la prestación de bienes y servicios que atiendan las demandas de los agricultores familiares de infrasubsistencia, subsistencia y excedentarios, lo cual les permita desarrollar una actividad agropecuaria rentable y amigable con el ambiente; por lo que la producción de maíz y frijol negro, en buena parte, es cultivada en condiciones biofísicas desfavorables, en suelos ubicados en pendientes incluso no recomendables para dicho uso; en algunos casos, ya degradados por la erosión hídrica, con déficit de lluvias y sin acceso a agua para riego.

De igual manera, los pequeños y medianos agropecuarios no reciben aplicación de insumos modernos o bien lo hacen en cantidades insuficientes; la tecnología aplicada generalmente depende de investigación estatal generada con muchas limitaciones presupuestales y la de conocimiento ancestral, determinando con ello que, el rendimiento promedio de maíz en Guatemala, se encuentre por debajo del promedio regional y mucho más bajo que el rendimiento promedio mundial.



Los principales efectos de los bajos rendimientos son la insatisfacción de las necesidades alimenticias de la familia; ya que no se obtienen excedentes suficientes para generar ingreso y comprar otros satisfactores; esos efectos primarios provocan, por una parte, inseguridad alimentaria y desnutrición; y, por otra parte, falta de acceso a educación, salud, vivienda digna, entre otros aspectos; la inseguridad alimentaria y desnutrición causan susceptibilidad a enfermedades y menores capacidades para el aprendizaje.

Guatemala cuenta con cultivos cuyos rendimientos están bien posicionados a nivel regional e incluso algunos a nivel mundial; sin embargo, hay varios que necesitan una atención priorizada por la importancia que tienen para el desarrollo y bienestar de las familias en el área rural; entre los cultivos con rendimientos aceptables están los perennes que, en promedio, se encuentran cercanos a los más altos rendimientos medios regionales y, en algunos casos, mundiales; un ejemplo son los rendimientos del cultivo de café, el cual se ubica en el cuarto lugar en el contexto mundial; los del azúcar ocupan el tercer lugar en este ámbito.

4.2 La Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria

En la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, Decreto número 7-2019, del Congreso de la República de Guatemala, se establece en sus considerandos, que el régimen económico y social de Guatemala se funda en principios de justicia social y que es obligación del Estado orientar la economía nacional para lograr la utilización de los recursos naturales y el potencial humano, para incrementar la riqueza y tratar de



lograr el pleno empleo y la equitativa distribución del ingreso nacional; por lo que, el Estado debe cumplir con sus fines y garantizar a sus habitantes el desarrollo integral y el bien común.

Por lo que, para lograr el bien común, todos los habitantes del país deben contribuir a los gastos públicos, mediante el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; así mismo, se considera que para continuar con los objetivos de fortalecimiento de la gestión y gobernanza institucional, deben establecerse y cumplirse reglas claras, transparentes y de aplicación general para adaptarse a las mejores prácticas de administración de los recursos provenientes del régimen tributario.

De igual manera, se consideró que para ampliar la base de contribuyentes, es pertinente conceder a todos los agentes económicos que por disposiciones legales deban estar registrados o ya están registrados ante la Superintendencia de Administración Tributaria, las facilidades necesarias para que, atendiendo a su capacidad contributiva se incorporen a los diversos regímenes establecidos en el sistema tributario o bien puedan regularizar su situación ante la autoridad tributaria.

Tomando como base los considerandos del Decreto Número 7-2019 se tiene que decir que el mismo fue promulgado como una consecuencia de los Acuerdos de Paz firmados en el año 1996, ya que se estableció que los contribuyentes deberían de contribuir con lo preceptuado en el Artículo 135 de la Constitución Política de la República de Guatemala, cuya finalidad radica en contribuir a los gastos públicos, para que el Estado cuente con los recursos necesarios para cumplir sus funciones.



Los diputados al Congreso de la República de Guatemala, tomando como fuente legal el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala en donde se hace referencia al principio de legalidad el cual establece que en materia tributaria, la única fuente creadora de impuestos será establecida por el Congreso de la República de Guatemala y teniendo en cuenta lo establecido en los Acuerdos de Paz, consideraron necesaria la creación del Decreto 7-2019.

Este Decreto se creó para promover la incorporación al sistema tributario de todas aquellas personas individuales, jurídicas, entes y patrimonios que por la naturaleza de las actividades que realizan estén obligadas a registrarse ante la administración tributaria y por ende atender las disposiciones de la legislación tributaria otorgando para el efecto, condiciones de simplificación y facilitación.

Con la promulgación del Decreto 7-2019, se pretendió que la mayoría de las personas en Guatemala puedan tributar, pues, según la actividad que realicen, así será el tipo impositivo que deberá de pagar por la base imponible que tenga mensualmente, por lo que la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, fue presentado como iniciativa de ley en febrero del año 2017, aprobándose en septiembre del año 2019 y publicada en octubre del mismo año.

Dicha Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, tiene como objetivo promover la incorporación al sistema tributario de todas aquellas personas que por la naturaleza de las actividades que realicen estén obligadas a registrarse ante la administración tributaria; estableciéndose en el Capítulo II la creación del Régimen



Especial de contribuyente Agropecuario para las personas que desarrollen actividades cuyo monto anual en ventas no exceda de 3 millones de Quetzales en el año calendario el cual tendrá un tipo impositivo del 5% sobre las ventas brutas que se realicen.

Las personas que se inscriban en este nuevo régimen estarán exentas de la declaración anual, trimestral o mensual del Impuesto Sobre la Renta, ISR, o cualquier otro; otra ventaja que proporciona este nuevo régimen es que las personas que se inscriban en el nuevo régimen electrónico de pequeño contribuyente del Impuesto al Valor Agregado, IVA, se les aplicará una tasa de reducción del 4% siempre que usen de manera única las declaraciones electrónicas, este beneficio se da para las actividades agropecuarias para la simplificación de los operadores a la hora de revisar las obligaciones tributarias de los contribuyentes agropecuarios.

De igual manera, establece que las personas que se dedican a las actividades agrícolas y que no se hayan inscrito en la administración tributaria y no han presentado formulario o declaración de impuestos, lo podrán presentar para no caer en ilegalidades y les será aplicado un tipo impositivo sobre el valor de su patrimonio neto el cual podrá ser de 1% y 5%; haciendo un llamado al Organismo Ejecutivo para que conceda las exoneraciones pertinentes sobre multas, intereses y recargos para coadyuvar a la Superintendencia de Administración Tributaria en sus obligaciones.

Con fecha 26 de mayo de 2022 se publicó en el Diario de Centro América, el Acuerdo Gubernativo número 125-2022 de fecha 23 de mayo del año 2022, el cual tiene por objeto desarrollar el Decreto número 7-2019 Ley de simplificación, Actualización e



Incorporación Tributaria, el que determina todo lo concerniente al régimen especial de contribuyente agropecuario.

Entre los aspectos más importantes que se pueden mencionar del reglamento 125-2022 se encuentran que se crea el Reglamento de la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, cuya función primordial es la implementación de los regímenes especial de contribuyente agropecuario, electrónico de pequeño Contribuyente y electrónico especial de contribuyente agropecuario; en dicho reglamento se establecen las definiciones a actividades específicas del sector, así como otras relacionadas con aspectos contables y o tributarios.

Hasta en este Reglamento de la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, se establecen los tipos de regímenes que van a regular las actividades agropecuarias, pero no indica el monto mínimo de cada una de ellas algo que produce en los contribuyentes dudas acerca del tipo de régimen que deben de adoptar y en consecuencia hay lagunas legales sobre aspectos tributarios que regula el Decreto número 7-2019 Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria.

Con la creación del Decreto número 7-2019, Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, se establece que todas las personas que se dediquen a la actividad agropecuaria deberán de inscribirse en el régimen de pequeño contribuyente agropecuario, para lo cual existe la opción de inscribirse en el Régimen Especial de Contribuyentes Agropecuarios; en este régimen, se establece que los productores y comerciantes que se dediquen a la actividad agropecuaria cuyas ventas netas no



excedan de tres millones (Q 3,000,000.00) netos en el año estarán sujetas al 5%, lo mismo aplica para las personas que se dediquen a compra y venta de ganado porcino, vacuno y equino entre otros.

Asimismo, se encuentra el Régimen Electrónico de Pequeño Contribuyente y Régimen Electrónico Especial de Contribuyentes Agropecuarios, en el cual la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, le brinda beneficios a los contribuyentes y uno de ellos es que se establece que los contribuyentes agropecuarios que se inscriban bajo este régimen el tipo impositivo que se les aplicara será el del 4% sobre la renta neta anual de Q 3,000,000.00, aunado a ello también los nuevos contribuyentes deberán de inscribir una cuenta de banco en donde mensualmente se les debitara el monto del impuesto a pagar.

4.3. Vulneración al principio de legalidad tributaria al no haber base imponible mínima para contribuyentes agropecuarios en el Decreto número 7-2019

Se entiende por vulneración la violación que se hace o se realiza de alguien sobre una persona o un grupo de personas, así también hay vulneración y agravio cuando una ley no está amparada en los que se establece en la Constitución Política de la República de Guatemala y causa violaciones en los derechos de las personas; por lo que, cuando algún abogado determina que una ley le causa agravio a su representado o a un conglomerado de personas por lo regular lo que se hace es promover una inconstitucionalidad de carácter general, el cual tiene un trámite específico en la Ley de



Amparo, Exhibición Personal y de Inconstitucionalidad, Decreto 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente.

Con respecto al tema en la presente investigación se puede determinar que de acuerdo con el principio de legalidad establecido en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, cabe la pena indicar que la facultad de hacer leyes, derogarlas y reformarlas le corresponde única y exclusivamente al Congreso de la República de Guatemala por mandato constitucional; porque la sola existencia de una ley no es suficiente por sí sola para que la misma se enmarque en el principio de legalidad, sino que es imperativo e imprescindible, que la ley se ajuste a las normas y principios establecidos expresa o implícitos en la Constitución Política de Guatemala.

Por lo que cuando se promulga una nueva ley en Guatemala se debe de observar obligatoriamente la Constitución Política de la República de Guatemala, ya que las leyes guatemaltecas vigentes tienen como referencia la propia Constitución de Guatemala, por eso es que uno de los alcances que debe de tener el principio de legalidad es que la ley debe de llevar a cabo una completa regulación de la materia regulada, sin dejar espacio para la integración con una fuente distinta.

En lo que concierne a la presente investigación se ha planteado como pregunta de investigación si el Decreto número 7-2019 Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria causa alguna vulneración a los contribuyentes a la hora de observar el principio de legalidad, esta incertidumbre nace ya que cuando se promulgó el Decreto número 7-2019, se consignó únicamente el tipo impositivo que será del 5%



en el régimen de contribuyente agropecuario y de 4% en caso de inscribirse los contribuyentes agropecuarios en el régimen electrónico de pequeño contribuyente; los demás ingresan como contribuyentes normales.

En el Artículo 3 del Decreto 7-2019 del Congreso de la República, Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria el cual adiciona el Artículo 54 "A" al Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, se establece lo siguiente: "Las personas individuales que desarrollen actividades de producción y comercialización en el sector agropecuario y cuyo monto de ventas anual de sus productos, no exceda los tres millones de Quetzales (Q 3,000,000.00) dentro del año fiscal computado del 01 de enero al 31 de diciembre podrán solicitar su inscripción al Régimen especial de Contribuyente Agropecuario y pagará un tipo impositivo del 5% sobre las ventas brutas mensuales."

A criterio muy personal se puede decir que de acuerdo a todo lo investigado y estudiado en el desarrollo del presente trabajo de investigación si existe vulneración, derivado que la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, únicamente determina el tipo impositivo de 4% y 5%, pero, al hacer un breve análisis sobre el Artículo 45 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, IVA, la misma establece que: "Se considera como pequeño contribuyente a las personas individuales o jurídicas cuyo monto de ventas de bienes o servicios no exceda de ciento cincuenta mil Quetzales (Q 150,000.00)."

De acuerdo con lo que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado la cual entró en vigencia en el año 1992 se debe decir que el Artículo 45 mencionado tampoco se hace



referencia al monto de inicio que debe tener la base imponible y únicamente se menciona que las personas que no excedan de Q 150,000.00 tendrán un tipo impositivo del 5% mensual sobre la base imponible, lo cual va en contra de la lógica de la redacción de las normas jurídicas, al no establecer los mínimos básicos.

Con base en lo establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y en el Decreto número 7-2019 Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, se viola el principio de legalidad ya que el tipo impositivo está determinado, pero la renta imponible no.

Aunque se debe de mencionar que se tiene como límite los Q 3,000,000.00; o sea que, las personas que estén inscritas en el régimen especial de contribuyente agropecuario aunque no tengan esos ingresos de tres millones deberán facturar el 5% sobre sus ingresos mensuales, salvo que en el mes no tengan ingresos en ese caso tendrán que consignar que durante el mes no tuvieron movimiento y declarar con valor a cero para no tener inconvenientes con la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).

Aunado a ello el Acuerdo Gubernativo número 125-2022 que contiene el Reglamento del de la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, Decreto 7-2019 no determina tampoco el monto mínimo que se deberá de tributar en el régimen especial de contribuyente agropecuario, a pesar de que los reglamentos muchas veces se realizan para mejorar la aplicación de las leyes, en este preciso caso se considera que existe una laguna legal en cuanto a lo manifestado en la presente investigación.



CONCLUSIÓN DISCURSIVA

El problema que existe es que en la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, que fue promulgada en el año 2019 como Decreto 7-2019, incorpora nuevas reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, pero en esas reformas no se regula nada sobre la renta imponible que se aplicará al tipo impositivo del 5% específicamente, por lo que esta falta de regulación genera una laguna legal ya que las personas inscritas en dicho régimen no sabrán cual es el monto inicial que deben de pagar al tipo impositivo determinado.

Para que no se continúe quebrantando el principio de legalidad tributaria, la Comisión de Legislación y Asuntos Constitucionales del Congreso de la República de Guatemala debe promover una reforma por ampliación, del Artículo 3 de la Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, en el sentido de establecer la base impositiva mínima y el monto impositivo que le corresponde, puesto que únicamente establece que quienes tienen un monto de venta anual de sus productos que no exceda los tres millones de Quetzales en el año fiscal, podrán solicitar su inscripción al Régimen Especial de Contribuyente Agropecuario, pero no regula el monto mínimo ni el tipo impositivo del mismo.



BIBLIOGRAFIA

- BARRERA, Daniel. **El sector silvoagropecuario**. Argentina: Ed. Plus Ultra, 2008.
- BARRIOS, Raúl. **La relación jurídico-tributaria**. Colombia: Universidad Externado de Colombia, 2005.
- CHICAS HERNÁNDEZ, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación**. Guatemala: Ed. Editorial Universitaria, de la Universidad de San Carlos, 1992.
- GALINDO, Luis. **Cambio climático, agricultura y pobreza**. España: Ed. Marcial Pons, 2001.
- LÓPEZ, Alejandro. **Actividades agropecuarias en América Latina**. Ecuador: Ed. Editorial Jurídica del Ecuador, 2002.
- MARTÍN, José María. **Derecho tributario general**. Argentina: Ed. De Palma, 1995.
- MARTÍNEZ GENIQUE, José. **Derecho tributario español**. España: Ed. Bosch, 1959.
- MÉNDEZ, Mario. **El sector agropecuario en Guatemala**. Guatemala: Ed. Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación, 2016.
- MERSAN, Carlos. **Derecho tributario**. España: Ed. Civitas, 2008.
- MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys Elizabeth. **Fundamentos tributarios (Sistemas Tributarios de la República de Guatemala)**. Guatemala: Ed. Comunicación Gráfica G&A, 2009.
- PUGLIESE, Mario. **Instituciones de derecho financiero**. México: Fondo de Cultura Económico, 1939.
- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **El principio de reserva de ley en materia tributaria. Curso de derecho financiero y tributario**. España: Ed. Tecnos, 2003.
- SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y derecho**. Argentina: Ed. Ediciones De Palma, 1987.
- VILLEGAS, Héctor. **Derecho financiero y tributario**. Argentina; Ed. Ediciones De Palma, 2001.
- Legislación:**
- Constitución Política de la República de Guatemala**. Asamblea Nacional Constituyente 1986.



Código Tributario. Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, 1991.

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

Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, 1998.

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, 1992.