

## DICTAMEN CONJUNTO DCC-SAT-82-2016

INTENDENCIA DE ASUNTOS JURÍDICOS  
INTENDENCIA DE FISCALIZACIÓN  
INTENDENCIA DE RECAUDACIÓN Y GESTIÓN  
GERENCIA DE PLANIFICACIÓN Y DESARROLLO INSTITUCIONAL

Guatemala, 19 de diciembre de 2016

**ASUNTO:** Dictamen conjunto sobre la iniciativa de Ley número de registro 5182 que dispone aprobar la Ley de Fomento y Desarrollo de la Ganadería Bovina, Ovina, Caprina y Porcina de la República de Guatemala.

---

### I. ANTECEDENTES:

#### 1.1. De la solicitud

El Superintendente de Administración Tributaria, por medio de la Hoja de Trámite HDT-SAT-DSI-2826-2016 del 12 de octubre de 2016, solicita que las Intendencias de Asuntos Jurídicos, de Fiscalización, de Recaudación y Gestión y la Gerencia de Planificación y Desarrollo Institucional, atiendan de manera conjunta el requerimiento del Secretario del Congreso de la República, bajo la coordinación de la Intendencia de Asuntos Jurídicos.

#### 1.2. Del Proyecto

##### 1.2.1. Descripción del Proyecto de Iniciativa de Ley

En la iniciativa de ley 5182 que acompaña, se propone una ley que tiene por objeto desarrollar, fomentar y proteger la ganadería bovina, ovina, caprina, porcina y demás actividades de carácter pecuario.

En la iniciativa de ley se establecen ciertas innovaciones dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco, tales como:

- Creación del Viceministerio de Ganadería.
- Creación del Consejo Nacional de Fomento y Desarrollo de la Ganadería



- Realización de Programas para desarrollar necesidades del sector pecuario del país
- Creación de Fideicomiso de producción pecuaria
- Establece que el destino del 50% de los fondos recaudados por la Superintendencia de Administración Tributaria en concepto del Impuesto a la Producción Pecuaria será para el Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación
- Se establece que los fondos que provengan de las multas impuestas por la aplicación de la propia ley, ingresarán como fondos privativos del MAGA.
- Otorga incentivos y exención del Impuesto al Valor Agregado, Derechos Arancelarios a la Importación e Impuesto Sobre la Renta.
- Creación de un impuesto único denominado Impuesto a la Producción Pecuaria
- Responsabiliza a la Superintendencia de Administración Tributaria como el ente que dirige e implementa los mecanismos de cumplimiento de los incentivos que se establecen en esta ley y sea el ente que dictará las disposiciones que los ganaderos deben cumplir para gozar de los beneficios que aquí se establecen.
- Regula sanciones por no utilizar las exenciones exclusivamente para los fines de esta ley.

### 1.2.2. Aspectos económicos y su relación con el entorno social

Según información del Sistema de Cuentas Nacionales Trimestrales del Banco de Guatemala (BANGUAT), el sector de 'Agricultura, Ganadería, Caza, Silvicultura y Pesca' aporta un 10.5% al Producto Interno Bruto (PIB) del país, según información del año 2015. Este sector económico es el tercero en orden de importancia, superado únicamente por el sector de 'Comercio al por Mayor y Menor' (21.6% del PIB) y el sector de 'Industrias Manufactureras' (18.5% del PIB).

Dentro del sector de 'Agricultura, Ganadería, Caza, Silvicultura y Pesca', Ganadería es la segunda actividad más representativa del mismo, aportando un 21.7% al sector, es decir, un 2.3% al Producto Interno Bruto del País.

②

ESD

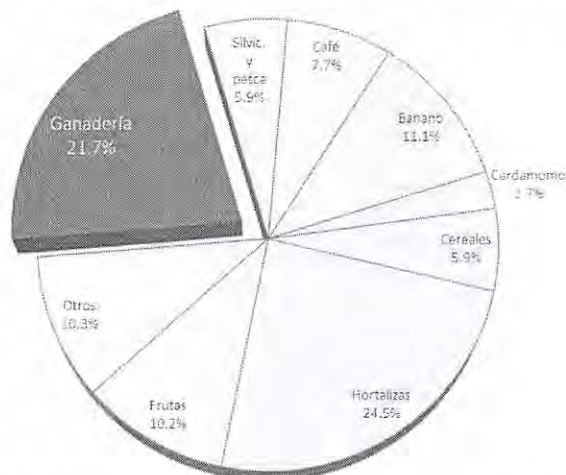
car.

AS

AS

AS

**Gráfico 1**  
Integración del Sector de Agricultura, Ganadería, Caza, Silvicultura y Pesca  
Aporte de la actividad Ganadería al Sector, Año 2015



Fuente: Sistema de Cuentas Nacionales Trimestrales, BANGUAT

Según información del Instituto Nacional de Estadísticas (INE), de conformidad con la Encuesta Nacional Agropecuaria 2006/2007, existían en ese momento 788,886 productores pecuarios, de los cuales 3,318 son productores jurídicos, distribuidos según el cuadro que se incluye a continuación.

**Cuadro 1**  
Número de Productores Agropecuarios en Guatemala  
2007

Departamentos 1/	Total productores	Productor(a) individual			Productor jurídico o entidad colectiva 2/
		Total	Hombres	Mujeres	
<b>Total República</b>	<b>788,886</b>	<b>785,568</b>	<b>648,163</b>	<b>137,405</b>	<b>3,318</b>
Guatemala	17,832	17,137	14,653	2,484	695
El Progreso	4,175	4,174	3,671	503	1
Sacatepéquez	2,010	1,664	1,487	177	346
Chimaltenango	34,814	34,728	28,929	5,799	86
Escuintla	15,155	14,465	10,188	4,277	690
Santa Rosa	19,420	19,320	15,099	4,221	100
Solalá	21,037	20,756	16,866	3,890	282
Totonicapán	71,638	71,638	57,544	14,094	-
Quezaltenango	46,054	45,931	36,717	9,214	123
Suchitepéquez	8,452	8,338	6,532	1,806	114
Retalhuleu	17,418	17,412	11,548	5,864	6
San Marcos	113,365	112,868	86,211	26,656	497
Huehuetenango	98,992	98,924	80,752	18,173	68
Quiché	81,437	81,437	76,107	5,331	-
Baja Verapaz	25,703	25,703	19,649	6,054	-
Alta Verapaz	102,808	102,802	93,106	9,697	6
Petén	8,493	8,268	7,562	706	225
Izabal	16,548	16,476	14,758	1,708	72
Zacapa	10,071	10,067	6,872	3,194	4
Chiquimula	36,351	36,351	29,405	6,946	-
Jalapa	22,580	22,577	18,797	3,780	3
Jutiapa	14,533	14,532	11,702	2,830	1

1/ Departamento de residencia del productor(a) individual y/o de las oficinas del productor jurídico

2/ Sociedad de derecho, Cooperativa, Estatal, comunal u otra entidad colectiva

Fuente: INE, Encuesta Nacional Agropecuaria. Año agrícola mayo 2006/abril 2007.

Respecto del aporte tributario del sector en estudio, se parte de las actividades a las que se pretende beneficiar en la iniciativa de ley, según lo señalado en los artículos 1 y 18, que abarca las actividades de ganadería bovina, ovina, caprina, porcina; y demás de carácter pecuario, así como la industrialización de los productos y subproductos de origen animal artesanales o industriales.

En ese sentido, según las actividades económicas del Registro Tributario Unificado (RTU) de la SAT, basado en la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU versión 3), se han identificado nueve actividades pecuarias primarias y doce actividades secundarias o derivadas de las actividades pecuarias, de conformidad con los productos y subproductos de origen animal, señalados en la iniciativa:

#### Actividades pecuarias primarias

- Cría de ganado vacuno y de ovejas, cabras, caballos, asnos, mulas y burdéganos; cría de ganado lechero;
- Ganado bovino;
- Ovejas, cabras, caballos, asnos, mulas y burdéganos;
- Cría de otros animales; elaboración de productos animales, no clasificados en otra parte;
- Ganado porcino;
- Aves de corral;
- Huevos;
- Otros animales, no clasificados en otra parte;
- Cultivo de productos agrícolas en combinación con la cría de animales (explotación mixta)

#### Actividades derivadas de las actividades pecuarias

- Actividades de servicios agrícolas y ganaderos, excepto las actividades veterinarias;
- Producción, procesamiento y conservación de carne y productos cárnicos;
- Elaboración y conservación de pescado y productos de pescado;
- Elaboración de productos lácteos;
- Elaboración de alimentos preparados para animales;
- Fabricación de prendas de vestir; adobo y tejido de pieles;
- Adobo y teñido de pieles; fabricación de artículos de piel;
- Curtido y adobo de cueros; fabricación de maletas, bolsos de mano, artículos de talabartería y guarnicionería, y calzado;
- Curtido y adobo de cueros;
- Fabricación de maletas, bolsos de mano y artículos similares, y de artículos de talabartería y guarnicionería;

- Fabricación de calzado;
- Fabricación de plaguicidas y otros productos químicos de uso agropecuario.

Es importante tomar en cuenta que la Pesca y actividades conexas no se consideran actividades pecuarias, según la Clasificación Industrial Internacional Uniforme. Sin embargo, al disponer en la iniciativa de ley beneficios para *“la industrialización de los productos y subproductos de origen animal artesanales o industriales”*, se incluye la producción y conservación de productos de la pesca.

Esta disposición también aplica a la producción de carnes y productos cárnicos, productos lácteos, curtido y adobo de cueros, así como productos de la talabartería, toda vez que al hablar de **productos y subproductos de origen animal** se extiende a un universo de actividades industriales y artesanales.

En ese sentido, según información del año 2015, se registró una recaudación de Q 1,309.13 millones correspondiente a las actividades antes señaladas, equivalente a **2.5% de la recaudación tributaria del Gobierno Central**<sup>1</sup> y a 0.3% del Producto Interno Bruto<sup>2</sup>. De este valor de recaudación, Q 297.06 millones corresponde a las actividades pecuarias de carácter primario, mientras que Q 1,012.07 millones corresponden a las actividades relacionadas con los productos y subproductos de origen animal, artesanales o industriales. Se incluye un detalle en el anexo 1 del presente.

Es oportuno indicar que el aporte tributario de **las actividades pecuarias primarias representa únicamente el 0.6% de la recaudación tributaria del Gobierno Central**, mientras que las actividades relacionadas con productos y subproductos de origen animal aportan un 1.9% de la recaudación tributaria.

De conformidad con las actividades económicas incluidas en la iniciativa de ley objeto del presente dictamen, que establecen beneficios para la ganadería bovina, ovina, caprina, porcina y demás de carácter pecuario, así como la industrialización de los productos y subproductos de origen animal artesanales o industriales, se estima que las exenciones en el Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado (doméstico y por importaciones) y Derechos Arancelarios a la Importación corresponde a una recaudación anual de **Q 1,309.13 millones**, equivalente al 2.5% de la recaudación tributaria del Gobierno Central.

Lo anterior, tomando en cuenta la amplitud de la definición de actividades económicas, en las que no solo se beneficia al sector pecuario, a nivel de crianza de animales, para determinadas especies, sino que lo extiende a todas las especies de carácter pecuario, así como los productos y subproductos de origen animal, tanto

<sup>1</sup> Q 52,111.93 millones para 2015

<sup>2</sup> Q 488,332.98 millones para 2015, según información del Banco de Guatemala (BANGUAT)

artesanales como industriales. Además, se debe considerar que de aprobarse esta iniciativa de ley, existirá un incentivo para que estos otros contribuyentes que actualmente se encuentran registrados bajo actividades no beneficiadas, podrían migrar a las que se encuentren bajo el amparo de esta disposición, situación que agravaría el sacrificio fiscal.

Por otra parte, se debe tomar en cuenta el denominado impuesto a la producción pecuaria, que consiste en el pago único del 1% sobre el valor de la venta bruta de animales, productos y subproductos artesanales o industriales de origen animal, propuesto también en la iniciativa. En ese sentido, teniendo a la vista las ventas declaradas por los contribuyentes de los sectores afectos por la iniciativa, se estima que dicho impuesto a la producción pecuaria generaría **ingresos** por aproximadamente **Q 152.79** millones anuales, según información del año 2015.

## II. CONSIDERACIONES LEGALES:

### CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA

**ARTÍCULO 4.- Libertad e Igualdad.** En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidad. Ninguna persona puede ser sometida a servidumbre ni otra condición que menoscabe su dignidad. Los seres humanos deben guardar conducta fraternal entre sí.

**ARTÍCULO 171.- Otras atribuciones del Congreso.** Corresponde también al Congreso:

- a) Decretar, reformar y derogar las leyes; (...)
- c) Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación; (...)

**ARTÍCULO 174.- Iniciativa de ley.** Para la formación de las leyes tienen iniciativa los diputados al Congreso, el Organismo Ejecutivo, la Corte Suprema de Justicia, la Universidad de San Carlos de Guatemala y el Tribunal Supremo Electoral.

**ARTÍCULO 239.- Principio de legalidad.** Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- a) El hecho generador de la relación tributaria;
- b) Las exenciones;
- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;

- d) La base imponible y el tipo impositivo;
- e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- f) Las infracciones y sanciones tributarias.

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

**ARTÍCULO 243.- Principio de capacidad de pago.** El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. (...)

## **DECRETO NÚMERO 6-91 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA, CÓDIGO TRIBUTARIO**

**ARTÍCULO 3. Materia privativa.** Se requiere la emisión de una ley para: (...)

1. Decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable y la responsabilidad solidaria, la base imponible y la tarifa o tipo impositivo.
2. Otorgar exenciones, condonaciones, exoneraciones, deducciones, descuentos, reducciones y demás beneficios fiscales, salvo lo dispuesto en el inciso r) del artículo 183 de la Constitución Política de la República de Guatemala. (...)

**ARTÍCULO 18. Sujeto pasivo de la obligación tributaria.** Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.

**ARTÍCULO 19. Funciones de la administración tributaria.** Son funciones de la administración tributaria: planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos.

**ARTÍCULO 31. Concepto.** Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

**ARTÍCULO 62. Exención.** Exención es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley.

**ARTÍCULO 63. Requisitos.** La ley que establezca exenciones, especificará las condiciones y requisitos exigidos para su otorgamiento, los tributos que comprende, si es total o parcial y en su caso, el plazo de su duración.

Para las leyes que contengan beneficios fiscales para el fomento de actividades económicas o para el desarrollo de ciertas áreas geográficas, el plazo máximo de su duración será de diez (10) años.

**ARTÍCULO 98. Atribuciones de la Administración Tributaria.** La Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. Para los efectos de este Código se entenderá por Administración Tributaria a la Superintendencia de Administración Tributaria u otra dependencia o entidad del Estado a la que por ley se le asignen funciones de administración, recaudación, control y fiscalización de tributos. En el ejercicio de sus funciones la Administración Tributaria actuará conforme a las normas de este Código, las de su Ley Orgánica, y las leyes específicas de cada impuesto y las de sus reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de los tributos. (...)

**ARTÍCULO 100. Elementos de la fiscalización.** La Administración Tributaria tendrá facultades de fiscalización e investigación. Para el efecto tomará como base entre otros:

Libros, documentos y archivos, o sistemas de contabilidad del contribuyente que se relacionan con sus actividades económicas y financieras para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de la obligación tributaria. (...)

## DECRETO NÚMERO 1-98 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA, LEY ORGÁNICA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

**ARTÍCULO 3.- Objeto y Funciones de la SAT.** Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes:

- a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los

tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las Municipalidades; (...)

- l) Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias, cuando la ley así lo disponga. (...)

## **DECRETO NÚMERO 27-92 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA, LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

**ARTÍCULO 2. Definiciones.** Para los efectos de esta ley se entenderá:

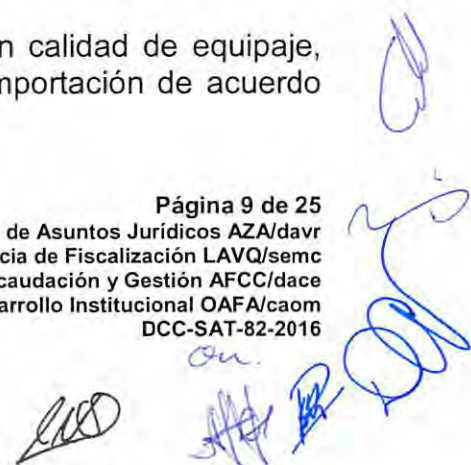
- 1) Por venta: Todo acto o contrato que sirva para transferir a título oneroso el dominio total o parcial de bienes muebles o inmuebles situados en el territorio nacional, o derechos reales sobre ellos, independientemente de la designación que le den las partes y del lugar en que se celebre el acto o contrato respectivo. (...)

**ARTÍCULO 3. Del hecho generador.** El impuesto es generado por:

- 1) La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos.
- 2) La prestación de servicios en el territorio nacional.
- 3) Las importaciones
- 4) El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles.
- 5) Las adjudicaciones de bienes muebles. (...)

**ARTÍCULO 7.- De las exenciones generales.** Están exentas del impuesto establecido en esta ley:

1. Las importaciones de bienes muebles efectuadas por:
  - a. Las cooperativas, federaciones y confederaciones de cooperativas, legalmente constituidas y registradas, cuando se trate de maquinaria, equipo y otros bienes de capital directa y exclusivamente relacionados con la actividad o servicio de la cooperativa, federación o confederación.
  - b. Las personas individuales o jurídicas amparadas por régimen de importación temporal;
  - c. Los viajeros que ingresen al país, bienes muebles en calidad de equipaje, sobre los cuales no tienen que pagar derechos de importación de acuerdo con la legislación aduanera;



- d. Los funcionarios y empleados guatemaltecos diplomáticos y consulares que retornen al país al concluir su misión en cuanto al menaje de casa, efectos personales y un vehículo;
- e. Las misiones diplomáticas y consulares acreditadas ante el Gobierno de la República, y las personas a que se refiere la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas y Consulares, con la condición de que los países a que pertenezcan dichas misiones y personas otorguen igual tratamiento como reciprocidad;
- f. Los organismos internacionales de acuerdo con los respectivos convenios suscritos entre el Gobierno de la República de Guatemala y dichos organismos.

Para los efectos de la literal a) anterior, se debe solicitar dicha exención al Ministerio de Economía previo dictamen favorable del Instituto Nacional de Cooperativas (INACOP) para que el Ministerio de Finanzas Públicas otorgue la franquicia correspondiente, acreditando en forma auténtica su derecho a la exención.

2. Las exportaciones de bienes y las exportaciones de servicios, conforme la definición del Artículo 2 numeral 4 de esta ley.

3. La transferencia de dominio de bienes muebles e inmuebles en los casos siguientes:

- a) Fusiones de sociedades.
- b) Herencias, legados y donaciones por causa de muerte.
- c) La aportación de bienes muebles a sociedades.
- d) La aportación de inmuebles a sociedades.

No estará exenta la aportación de inmuebles a sociedades cuando el inmueble a aportar sea todo o parte de un inmueble previamente aportado a una sociedad que se dedique al desarrollo inmobiliario.

Para gozar de esta exención el aportante declarará bajo juramento, en la escritura pública en la cual conste el aporte del bien o en acta notarial, que el inmueble a aportar cumple con las condiciones establecidas en este artículo para gozar de la exención.

4. Los servicios que presten las instituciones fiscalizadas por la Superintendencia de Bancos y las bolsas de valores autorizadas para operar en el país. En lo que respecta a la actividad aseguradora y afianzadora, están exentas exclusivamente las operaciones de reaseguros y reafianzamientos.

5. Las cooperativas no cargarán el Impuesto al Valor Agregado (IVA) cuando efectúen operaciones de venta y prestación de servicios con sus asociados, cooperativas, federaciones, centrales de servicio y confederaciones de cooperativas.

En sus operaciones con terceros deben cargar el impuesto correspondiente. El impuesto pagado por las cooperativas a sus proveedores, forma parte del crédito fiscal.

En el caso de las cooperativas de ahorro y crédito, están exentos los servicios que prestan, tanto sus asociados como a terceros.

6. La creación, emisión, circulación y transferencia de títulos de crédito, títulos valores y acciones de cualquier clase, exceptuando la factura cambiaria, cuando la emisión, aceptación o negociación corresponda a actos gravados por la presente ley.

7. Los intereses que devenguen los títulos de crédito y otras obligaciones emitidas por las sociedades mercantiles y que se negocien a través de una bolsa de valores, debidamente autorizada y registrada conforme a la legislación vigente.

8. La constitución de fideicomisos y la devolución de los bienes fideicometidos al fideicomitente. Los actos gravados conforme a esta ley que efectúe el fiduciario quedan afectos al pago de este impuesto.

9. Los aportes y donaciones a asociaciones, fundaciones e instituciones, educativas, culturales de asistencia o de servicio social y las religiosas no lucrativas, constituidas legalmente y debidamente registradas como tales.

10. Los pagos por el derecho de ser miembro y las cuotas periódicas a las asociaciones o instituciones sociales, gremiales, culturales, científicas, educativas y deportivas, así como a los colegios de profesionales y los partidos políticos.

11. La venta al menudeo de carnes, pescado, mariscos, frutas y verduras frescas, cereales, legumbres y granos básicos a consumidores finales en mercados cantonales y municipales, siempre que tales ventas no excedan de cien quetzales (Q. 100.00) por cada transacción.

12. La venta de vivienda con un máximo de ochenta (80) metros cuadrados de construcción cuyo valor no exceda de doscientos cincuenta mil Quetzales (Q.250,000.00) y la de lotes urbanizados que incluyan los servicios básicos, con un área máxima de ciento veinte (120) metros cuadrados, cuyo valor no exceda de ciento veinte mil Quetzales (Q. 120,000.00). Además, el adquirente deberá

acreditar que él y su núcleo familiar carecen de vivienda propia o de otros inmuebles. Todo lo anterior deberá hacerse constar en la escritura pública respectiva.

A excepción de las viviendas indicadas en el párrafo anterior, la segunda y subsiguientes transferencias de dominios de viviendas por cualquier título, tributarán conforme a la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos.

13. Los servicios que prestan las asociaciones, fundaciones e instituciones educativas, de asistencia o de servicio social y las religiosas, siempre que estén debidamente autorizadas por la ley, que no tengan por objeto el lucro y que en ninguna forma distribuyan utilidades entre sus asociados e integrantes.

14) La venta de activos de Bancos o Sociedades Financieras a las que la Superintendencia de Bancos haya aprobado un plan de regulación o en que exista Junta de Exclusión de activos y pasivos, cuando se transfieran a otros Bancos o sociedades financieras, previa autorización de la Junta Monetaria. Esta exención tendrá validez siempre que la operación no sea para eludir responsabilidades civiles, penales, o de otra naturaleza.

15) La compra y venta de medicamentos denominados genéricos y alternativos de origen natural, inscritos como tales en el Registro Sanitario del Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social, de conformidad con el Código de Salud y su Reglamento. También quedan exentas del impuesto a que se refiere esta Ley, la compra y venta de medicamentos antirretrovirales que adquieran personas que padezcan la enfermedad VIH/SIDA, cuyo tratamiento esté a cargo de entidades públicas y privadas debidamente autorizadas y registradas en el país, que se dediquen al combate de dicha enfermedad.

**ARÍCULO 8. De las exenciones específicas.** No deben cargar el impuesto en sus operaciones de ventas, como tampoco en la prestación de servicios, las siguientes personas:

1. Los centros educativos públicos y privados, en lo que respecta a la matrícula de inscripción, colegiaturas y derechos de examen, de los cursos que tengan autorizados por la autoridad competente.
2. Las universidades autorizadas para funcionar en el país.
3. La Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala y el Comité Olímpico Guatemalteco.
4. El Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.

5. Las misiones diplomáticas y consulares acreditadas ante el Gobierno de la República, así como los agentes diplomáticos, los funcionarios y empleados diplomáticos y consulares, incluidos en la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas y Consulares, con la condición de que los países a que pertenezcan dichas misiones y personas otorguen igual tratamiento como reciprocidad.

6. Los organismos internacionales a los que de acuerdo con los respectivos convenios suscritos entre el Gobierno de la República de Guatemala y dichos organismos se les haya otorgado la exención de impuestos.

## **DECRETO NÚMERO 73-2008 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA, LEY DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD**

**Artículo 1. Materia del impuesto.** Se establece un impuesto de Solidaridad, a cargo de las personas individuales o jurídicas, los fideicomisos, los contratos de participación, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de confianza, las sucursales, las agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en el país, las copropiedades, las comunicaciones de bienes, los patrimonios hereditarios indivisos y de otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos.

## **DECRETO NÚMERO 10-2012 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA, LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA, LIBRO I, IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

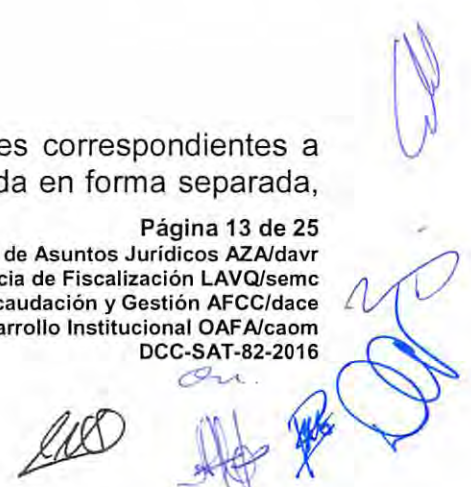
**ARTÍCULO 1. Objeto.** Se decreta un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, sean éstos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país.

El impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas, y se determina de conformidad con lo que establece el presente libro.

**ARTÍCULO 2. Categorías de rentas según su procedencia.** Se gravan las siguientes rentas según su procedencia:

1. Las rentas de las actividades lucrativas.
2. Las rentas de trabajo
3. Las rentas del capital y las ganancias de capital.

Sin perjuicio de las disposiciones generales, las regulaciones correspondientes a cada categoría de renta se establecen y el impuesto se liquida en forma separada,



conforme a las categorías señaladas en este artículo y las disposiciones contenidas en este título V de este libro.

**ARTÍCULO 3. Ámbito de aplicación.** Quedan afectas al impuesto las rentas obtenidas en todo el territorio nacional, definido éste conforme a lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala. (...)

**ARTÍCULO 8. Exenciones generales.** Están exentos del impuesto:

1. Los organismos del Estado y sus entidades descentralizadas, autónomas, las municipalidades y sus empresas, excepto las provenientes de personas jurídicas formadas con capitales mixtos, sin perjuicio de las obligaciones contables, formales o de retención que pudieren corresponderles.

2. Las universidades legalmente autorizadas para funcionar en el país, sin perjuicio de las obligaciones contables, formales o de retención que pudieren corresponderles.

3. Los centros educativos privados, como centros de cultura, exclusivamente en las rentas derivadas de: matrícula de inscripción, colegiaturas y derechos de examen, por los cursos que tengan autorizados por la autoridad competente; se excluyen las actividades lucrativas de estos establecimientos, tales como librerías, servicio de transporte, tiendas, venta de calzado y uniformes, internet, imprentas y otras actividades lucrativas. En todos los casos deben cumplir con las obligaciones contables, formales o de retención que pudieren corresponderles a estas entidades.

4. Las herencias, legados y donaciones por causa de muerte, gravados por el Decreto Número 431 del Congreso de la República "Ley Sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones.

5. Las rentas que obtengan las iglesias, exclusivamente por razón de culto. No se encuentran comprendidas dentro de esta exención las rentas provenientes de actividades lucrativas tales como librería, servicios de estacionamiento, transporte, tiendas, internet, comedores, restaurantes y otras actividades lucrativas. En todos los casos deben cumplir con las obligaciones contables, formales o de retención que pudieren corresponderles a estas entidades.

**ARTÍCULO 11. Rentas exentas.** Están exentas del impuesto:

1. Las rentas que obtengan los entes que destinen exclusivamente a los fines no lucrativos de su creación y en ningún caso distribuyan, directa o indirectamente, utilidades o bienes entre sus integrantes, tales como: los colegios profesionales; los partidos políticos; los comités cívicos; las asociaciones o fundaciones no lucrativas legalmente autorizadas e inscritas como exentas ante la Administración Tributaria,



que tengan por objeto la beneficencia, asistencia o el servicio social, actividades culturales, científicas de educación e instrucción, artísticas, literarias, deportivas, políticas, sindicales, gremiales, religiosas, o el desarrollo de comunidades indígenas; únicamente por la parte que provenga de donaciones o cuotas ordinarias o extraordinarias. Se exceptúan de esta exención y están gravadas, las rentas obtenidas por tales entidades, en el desarrollo de actividades lucrativas mercantiles, agropecuarias, financieras o de servicios, debiendo declarar como renta gravada los ingresos obtenidos por tales actividades.

2. Las rentas de las cooperativas legalmente constituidas en el país, provenientes de las transacciones con sus asociados y con otras cooperativas, federaciones y confederaciones de cooperativas. Sin embargo, las rentas provenientes de operaciones con terceros si están gravadas.

## ANÁLISIS:

### 3.1 Legal:

De conformidad con el artículo 3 del Decreto 1-98 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, es función de la -SAT- opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias, cuando la ley así lo disponga, por lo que desde el ámbito de competencia de la SAT, se hace el presente pronunciamiento.

La iniciativa de ley que dispone aprobar la Ley de Fomento y Desarrollo de la Ganadería Bovina, Ovina, Caprina y Porcina de la República de Guatemala, dispone exenciones al Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Derechos Arancelarios e Impuesto al Valor Agregado por importaciones y, propone la creación de un impuesto único, denominado "*impuesto a la producción pecuaria*", con el pago único del 1% sobre el valor de la venta bruta de los animales, productos y subproductos artesanales y/o industriales de origen nacional.

Sobre la creación del "*impuesto a la producción pecuaria*", es importante destacar, que las nuevas disposiciones legales que regulen aspectos tributarios directamente con impuestos existentes, deben realizarse mediante reformas directas a las leyes tributarias vigentes, porque ello facilita su aplicación, integración e interpretación. Dichas disposiciones legales, conllevan también reformas a los reglamentos de las leyes para simplificar su aplicación, lo que implica adecuar los sistemas de pago, sistemas para la presentación de las declaraciones tributarias y otros aspectos procedimentales. En el presente caso, las disposiciones que contemplan las exenciones a los Impuestos al Valor Agregado (a las importaciones y como tributo interno), Sobre la Renta y Derechos Arancelarios, que pretende crear la iniciativa

citada, se establecen fuera de las leyes de estos impuestos, creando incompatibilidad entre las normas.

Por otro lado, La Constitución Política de la República de Guatemala establece que le corresponde al Congreso de la República, entre otros, decretar, reformar y derogar las leyes; asimismo, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación; para tal efecto, para la formación de las leyes, tienen iniciativa de ley los diputados al Congreso de la República, el Organismo Ejecutivo, la Corte Suprema de Justicia, la Universidad de San Carlos de Guatemala y el Tribunal Supremo Electoral.

En ese orden de ideas, el Congreso de la República decretará impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, entre ellas, la base imponible y el tipo impositivo, observando el principio de capacidad de pago, prohibiendo los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. En ese sentido, el Código Tributario establece que se requiere de la emisión de una ley, entre otros, para decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, estableciendo los elementos de la obligación tributaria.

La Iniciativa de Ley número 5182 pretende crear una ley que busca fomentar la actividad ganadera bovina, ovina, caprina y porcina de la República de Guatemala; sin embargo, el objeto de la misma, no se circunscribe al sector que se busca fomentar ya que se estableció que el objeto es también *“la industrialización de los productos y subproductos de origen animal”*, lo cual es demasiado amplio y da lugar a que existan interpretaciones extensivas de la norma, ya que no se definió la palabra *“industrialización”*. Además, dentro del sector ganadero existen varias actividades que se pueden encuadrar en producción del ganado, transformación del propio ganado y de los productos que se extraen o producen a partir del ganado y la comercialización de los mismos.

El término *“industrialización”* no está definido dentro de la ley, lo cual conlleva a una ambigüedad que tiene repercusiones en cuanto al objeto de la misma. De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, la palabra *“industrialización”*, es la acción y efecto de industrializar.

Y la palabra *“industrializar”* según el mencionado Diccionario en su primera acepción es *“Hacer que algo sea objeto de industria o elaboración.”*

Por lo que se considera que este término debe ser sujeto de una definición legal para que se tenga claro de lo que debe entenderse para efectos de esta ley.

Asimismo, por no especificarse en la norma respectiva a qué actividades se está refiriendo, podrían beneficiarse, entre otros, a las personas individuales o jurídicas que se dediquen a la industria del calzado, pieles y talabartería en general. También, podrían considerarse incluidos dentro del objeto de la ley, el sector avícola, porque cabría la interpretación sobre productos y sub productos de origen animal.

El artículo 4 de la ley objeto de análisis se refiere a las "Actividades", y en el texto de la norma dispone que quedan comprendidas en esta Ley, las actividades de cría, reproducción, mejoramiento y explotación de animales domésticos y el aprovechamiento de sus productos "de acuerdo a las especies mencionadas en el Artículo No. 1", pero nuevamente al encontrarse ambiguo dicho precepto legal, se considera muy extensivo el término.

### 3.2 Tributario:

Corresponde a la Administración Tributaria, la administración del Sistema Tributario, y en esa medida, el Sistema Tributario debe consistir en un conjunto armonizado de tributos y de figuras tributarias de toda índole que se traduzcan en recursos para que el Estado cumpla con sus deberes.

Ahora bien, la potestad tributaria originaria, entendida como aquella facultad unilateral de crear tributos, le corresponde al Estado, pero las limitaciones a este poder lo constituyen los Principios Constitucionales en materia tributaria, los cuales delimitan este poder tributario y lo encuadran dentro de ciertos parámetros para que no se cometa abuso en el ejercicio de dicha potestad tributaria.

El principio constitucional básico y principal lo constituye el de Legalidad, y de conformidad con el mismo, los tributos se deben crear a través de una ley, y dentro de esa ley deben determinarse las bases de recaudación.

En el caso de la Iniciativa de Ley objeto de análisis, en el artículo 18 se crea un "impuesto único", denominado "Impuesto a la Producción Pecuaria", lo cual podría indicar que el campo de aplicación de este impuesto grava la producción de ganado. Sin embargo, según el texto de la norma se indica que dicho impuesto "crea la obligación del pago único del 1% sobre el valor de la venta bruta de los animales, productos y subproductos artesanales y/o industriales de origen nacional."

Los elementos de la relación jurídica material en la iniciativa de ley son los siguientes:

- a) Hecho generador: la venta bruta de los animales, productos y subproductos artesanales y/o industriales de origen nacional.

Al respecto del hecho generador, es preciso indicar que no se define en la Iniciativa de Ley, a qué se refiere con "productos y subproductos artesanales y/o industriales". Además, el texto del artículo 18 extiende la disposición del artículo 1 de la propia iniciativa, puesto que agrega los términos "productos y subproductos artesanales", lo cual debería ser consistente en el texto del documento ya que podría dar lugar a contradicciones en su interpretación.

- b) Tipo impositivo: del 1% sobre el valor de la venta bruta de los animales, productos y subproductos artesanales y/o industriales de origen nacional.
- c) Sujeto pasivo: no se establece
- d) Período impositivo: no se especifica
- e) Forma de pago: no se especifica

Se evidencia que existen falencias que hacen no recomendable la creación del impuesto bajo análisis, ya que si bien es cierto corresponde al Estado a través del Congreso de la República, la Potestad Tributaria, también lo es que esta potestad tributaria está limitada por los principios constitucionales tributarios. Entre ellos, el principio de legalidad establecido en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Al respecto la Corte de Constitucionalidad ha establecido en sentencia:

*"(...) esta Corte ha definido al impuesto como: "(...) un tributo y, por ende, una prestación en dinero que el Estado fija en ejercicio del poder tributario, con carácter obligatorio para todas aquellas personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, que tiene como finalidad sufragar servicios de carácter general, de costo indivisible, y que no atañen a ningún ciudadano en particular, sino que, inmediata y necesariamente interesan a todos. De esta cuenta, un impuesto se estructura con un hecho generador, una base imponible o bases generales de recaudación, un sujeto pasivo sobre el que recae el cumplimiento de la prestación tributaria y un sujeto o ente activo que tiene el derecho de percibirla. Todo esto posibilita la aplicación cierta y segura del impuesto al caso individual."* **Gaceta 70. Expediente 456-02. Fecha de sentencia: 23/10/2003**

Se observa, que de lo estipulado por el mayor tribunal en materia constitucional, establecer de manera certera y clara las bases de recaudación, posibilita la aplicación cierta y segura del impuesto al caso individual, *contrario sensu*, nacería a la vida jurídica una ley tributaria ambigua, contradictoria y de interpretación discrecional.

También se debe considerar, que el principio constitucional de Equidad y Justicia Tributaria, radica principalmente en la igualdad que se tiene ante la ley tributaria por parte de los sujetos pasivos, los que en tales condiciones deben recibir un trato idéntico, de manera que cualquier persona que se encuentre en la situación señalada como hecho generador del tributo quede obligada, entendiéndola como una igualdad jurídica que solo podrá ser exceptuada siempre que la diferencia tenga una justificación razonable, situación que no sucede en el presente caso; toda vez, que la iniciativa únicamente constituirá un beneficio a un determinado sector de contribuyentes.

El principio de Igualdad regulado en el artículo 4 de la Constitución Política de la República, preceptúa que en Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. En materia tributaria, se refiere a la necesidad de asegurar las condiciones para hacer efectivo el tributo o sea, proporcionar el mismo tratamiento a las personas que se encuentran en similares condiciones, y así evitar la discriminación fiscal. Lo anterior, con el objeto de no generar distorsiones en detrimento de la política fiscal del Estado.

En este contexto, también se debe tomar en cuenta que en el Acuerdo sobre Aspectos Socioeconómicos y Situación Agraria, que forma parte de los Acuerdos de Paz Firme y Duradera, el Gobierno de la República se comprometió en materia fiscal, a atacar el factor equitativo más grave de injusticia e iniquidad en materia tributaria a saber la evasión y defraudación fiscal, con miras a erradicar los privilegios y abusos, eliminar la evasión y la defraudación fiscal y, aplicar sanciones ejemplares a quienes, de distintas maneras, defrauden al fisco. Dicho compromiso debe ser honrado por todos los organismos del Estado y velar para que se cumpla a cabalidad, con el objeto de mantener la armonía con los contribuyentes y permitir la recaudación de los recursos necesarios para que el Estado cumpla sus fines.

Por otro lado, la iniciativa objeto de análisis, se refiere a la figura de "Incentivos", los que se desarrollan en el artículo 17 de la misma, por lo que es necesario señalar que el ordenamiento jurídico guatemalteco tributario no utiliza el término "Incentivos", sino que beneficios fiscales o exenciones.

En el caso de los beneficios fiscales, son aquellos que se otorgan por desarrollar cierta actividad económica o para el desarrollo de ciertas áreas geográficas.

Las exenciones tributarias, consisten en la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley.

En ese sentido, es necesario que las leyes tributarias que se emitan, se hagan en concordancia con los principios constitucionales en materia tributaria y el Código

Tributario, que es la norma de aplicación general y define las figuras tributarias que existen en el Sistema Tributario Guatemalteco.

Asimismo, el artículo 17 de la Iniciativa de ley tiene las siguientes deficiencias en cuanto a materia tributaria:

- 1) Confunde dos términos que son distintos, la EXENCIÓN y la EXONERACIÓN.

La EXENCIÓN es propia del Poder Legislativo y como ya se indicó anteriormente, es la dispensa total o parcial del cumplimiento de una obligación tributaria.

Por otro lado, la EXONERACIÓN, le corresponde al Poder Ejecutivo, y se circunscribe a la facultad del Presidente de la República de Guatemala para dispensar el pago de multas y recargos a los contribuyentes por no cubrir los impuestos dentro de los términos legales o por actos u omisiones en el orden administrativo.

- 2) La literal a) establece la "sustitución" del Impuesto al Valor Agregado por un impuesto único que esa misma ley crea; sin embargo, legalmente no existe la "sustitución" de un impuesto por otro, sino que la creación de un impuesto a través de una LEY.

Además, la disposición que se pretende crear, al utilizar la palabra "sustitución" para establecer que el nuevo impuesto también se generará por todos aquellos actos, contratos, actividades o hechos que la Ley del Impuesto al Valor Agregado regula como hecho generador, es anti técnica y da lugar a confusión. Por ese motivo, al proponer la creación del Impuesto a la Producción Pecuaria, la norma que lo contemple, debe contener de forma precisa los actos, actividades, objetos y/o contratos que generan esta nueva obligación tributaria.

También, debe considerarse que al no ser posible una sustitución de un impuesto por otro, en la ley creadora de impuestos deben contemplarse los siguientes aspectos:

- a) La definición de "venta bruta" para esta nueva ley;
- b) Los elementos de la obligación tributaria, a los cuales se hizo referencia anteriormente (hecho generador, tipo impositivo, sujeto pasivo, período impositivo y forma de pago);
- c) Si los sujetos pasivos de este impuesto estarán obligados a emitir factura por las ventas que efectúen, pues esta obligación se encuentra establecida en la Ley del Impuesto al Valor Agregado;

- d) La determinación de la obligación tributaria;
- e) Los libros y registros contables o documentación contable que deban llevar los contribuyentes que se dediquen a la actividad ganadera, que luego sea objeto de fiscalización por parte de la Administración Tributaria.

En consecuencia, la Iniciativa de Ley objeto de análisis al pretender una sustitución entre ambos impuestos, tal “sustitución” es imposible en virtud que no regula y no tiene el alcance de abarcar todas las materias y figuras que regula la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

- 3) En el inciso b) y c) se establece la exoneración de “sobrecargos aduanales”, término que no existe en el ordenamiento jurídico guatemalteco. En cambio, existen los Derechos Arancelarios y en materia aduanera el Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA-, que es la ley específica en materia aduanera, en el artículo 4, define la palabra “Tributos” como “derechos arancelarios, impuestos, contribuciones, tasas y demás obligaciones tributarias legalmente establecidas”.

Por lo considerado, es necesario que en la Iniciativa de ley objeto de este análisis, se defina a que se refiere cuando establece la exoneración de sobrecargos aduanales.

Lo mismo acontece con las expresiones “Derechos consulares sobre la importación” y con “impuestos fiscales en las importaciones”.

- 4) El artículo 17 de la referida Iniciativa permite la discrecionalidad cuando se refiere a “Exención de derechos consulares sobre la importación de maquinaria y equipo exclusivamente **para proyectos de desarrollo ganadero**”; “Exoneración de impuestos fiscales en las importaciones de insumos y materias primas **para la alimentación ganadera que no se logran adquirir a nivel nacional**” y “Proyectos de **desarrollo pecuario**”; pero no se indica qué dependencia administrativa será la encargada de calificar que esa maquinaria, equipo, insumos, materia prima y proyectos, estarán vinculados con el desarrollo de la actividad pecuaria. (La negrilla no es del texto original)

Al respecto, cabe mencionar que ya se han experimentado conflictos en materia aduanera con relación a la explotación de petróleo para la calificación de la maquinaria, equipo, insumos y materias primas con respecto a actividades muy especiales como lo es la extracción de minerales y la explotación petrolera, ya que en la Iniciativa relacionada no se establece qué entidad será la encargada de calificar estos bienes y con base en qué criterios se va a realizar dicha calificación.

Es importante señalar que el nombre correcto de la Administración Tributaria es Superintendencia de Administración Tributaria, y no "Super Intendencia" como se indica en la Iniciativa.

Es necesario indicar que los contribuyentes que se dedican a la producción de ganado están obligados al pago de los impuestos que ya establecen actualmente las leyes tributarias pues las actividades que realizan dichos contribuyentes se encuadran en los hechos generadores establecidos en las mismas, verbigracia el artículo 10 de la Ley de Actualización Tributaria, Libro I, Impuesto Sobre la Renta, el cual regula que la obtención de rentas provenientes de actividades lucrativas, de manera habitual o no, por personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios, recaerán dentro del supuesto del hecho generador del Impuesto.

Sin embargo, aunque ya existe desde hace años el marco legal tributario al que está sujeto el sector ganadero y pecuario, es un hecho que la mayoría de personas dedicadas a esta actividad no ha cumplido con sus obligaciones tributarias y tampoco se encuentran inscritos en el Registro Tributario Unificado y operan al margen del Sistema Tributario que administra actualmente la Superintendencia de Administración Tributaria por lo que no se considera que la promulgación de un nuevo impuesto aplicable solamente a este sector logre que se sumen a la base tributaria del país.

Además, existe en el ordenamiento jurídico guatemalteco una serie de exenciones, que al contrario de lo que se pretende con la Iniciativa objeto de este análisis, deben ir reduciéndose en virtud que debilitan el Sistema Tributario guatemalteco. Los beneficios existentes se justifican en la medida que promueven la producción de mercancías para la exportación y comercio exterior, pero no existen estudios serios que respalden que el sector pecuario genera comercio exterior, ya que la mayoría ha operado en la informalidad.

En todo caso, tomando en consideración que el aporte fiscal actual (según información del año 2015) de las actividades económicas beneficiadas con la iniciativa de ley objeto del presente dictamen asciende a Q 1,309.13 millones, puesto que la redacción que se propone beneficia tanto a la actividad ganadera primaria (crianza de animales) y actividades derivadas por "la industrialización de los productos y subproductos de origen animal artesanales o industriales"; en tanto que el potencial del impuesto propuesto se estima en Q 152.79 millones anuales (según información fiscal de las actividades económicas en estudio), situación que implicaría un sacrificio fiscal de al menos Q 1,296.34 millones anuales, equivalentes al 2.5% de la recaudación tributaria del Gobierno Central.

### 3.3 Operativo:

Ante la omisión del establecimiento de todos los elementos que deben constituir la obligación tributaria y ante la falta del establecimiento de controles y registros, se hace inviable su aplicación, la efectiva recaudación y posterior fiscalización, del impuesto que pretende la Iniciativa relacionada.

En todo caso, a pesar que las deficiencias señaladas se corrijan en la Iniciativa de Ley, el sacrificio fiscal que representa la implementación de las exenciones tributarias hace imposible una opinión favorable a esta nueva ley, conforme lo analizado, respecto al entorno económico y legal.

### IV. OPINIÓN:

Sobre la base de las normas legales aplicables y el estudio realizado a la iniciativa de Ley 5182 que dispone aprobar la Ley de Fomento y Desarrollo de la Ganadería Bovina, Ovina, Caprina y Porcina de la República de Guatemala, las Intendencias de Asuntos Jurídicos, Recaudación y Gestión, Fiscalización y la Gerencia de Planificación y Desarrollo Institucional, de manera conjunta, **OPINAN:**

- a) Que la Iniciativa de Ley 5182 adolece de ambigüedades y contradicciones, así como, deficiencias en la creación de un nuevo impuesto específico para el sector, el cual violenta y transgrede el Principio Constitucional de Legalidad, por cuanto es imposible su recaudación y su existencia al no establecerse todas las bases de recaudación del mismo.
- b) Se vulnera el Principio de Igualdad tributaria, ya que el impuesto que se pretende crear, establece un tratamiento tributario preferencial que asume circunstancias especiales y diferenciadoras del sector ganadero y pecuario sobre otros sectores comerciales y de producción, lo cual no puede afirmarse, ya que éstos operan bajo las mismas condiciones en el mercado local; por lo tanto, no se justifica la creación de un impuesto específico.
- c) No permite el control y la fiscalización de las actividades que lleva a cabo el sector conforme al mandato establecido por la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria y el Código Tributario. Tampoco contempla la obligación legal del uso de la factura, como lo hace la Ley del Impuesto al Valor Agregado, lo que conlleva una contingencia para el control y fiscalización de las operaciones del sector.
- d) La entrada en vigencia de la ley, implicaría un sacrificio fiscal anual de aproximadamente Q 1,296.34 millones, equivalente al 2.5% de la recaudación tributaria del Gobierno Central.

- e) Que la aprobación de la Iniciativa de Ley, generaría un sacrificio fiscal considerablemente superior a los ingresos derivados del impuesto propuesto.
- f) El fomento y desarrollo de la actividad pecuaria no justifica la creación de un impuesto específico para el sector, cuando el mismo realiza sus operaciones comerciales al margen del actual Sistema Tributario guatemalteco, y dentro de la clandestinidad, ya que una gran parte del sector no está inscrito en el Registro Tributario Unificado de la Superintendencia de Administración Tributaria. Lo anterior, sin perjuicio de las acciones y estrategias que deberá implementar la SAT para contrarrestar el incumplimiento de las obligaciones tributarias del sector en mención.

## V. RECOMENDACIÓN

Con fundamento en el análisis y opinión del presente dictamen, se recomienda al Directorio de la SAT lo siguiente:

Que desde el ámbito de competencia de la Superintendencia de Administración Tributaria, se pronuncien de manera desfavorable a la Iniciativa de Ley 5182 que dispone aprobar la Ley de Fomento y Desarrollo de la Ganadería Bovina, Ovina, Caprina y Porcina de la República de Guatemala.

  
**SAT**  
 Lic. Adrián Zapata Alamilla  
 Intendente de Asuntos Jurídicos

  
 Lic. Abel Francisco Cruz Calderón  
 Intendente de Recaudación y Gestión  
 INTENDENCIA DE RECAUDACIÓN Y GESTIÓN  
**SAT**

  
 Lic. Leonel Augusto Villamar Quiroa  
 Intendente de Fiscalización  
 Superintendencia de Administración Tributaria  
**SAT**

  
 Inga. Oty Aixa Patán Álvarez  
 GERENTE  
 Gerencia de Planificación y Desarrollo Institucional  
**SAT**





## Anexo 1

Recaudación tributaria de las actividades de ganadería bovina, ovina, caprina, porcina; y demás carácter pecuario, así como la industrialización de los productos y subproductos de origen animal artesanales o industriales

Año 2015 – Millones de Quetzales

Actividad Económica	Contrib. Declarantes	ISR	ISO	IVA Dom	IVA Imp	DAI	TOTAL
0100.00 Agricultura, ganadería, caza y silvicultura	41	0.64	1.31	0.72	0.42	0.17	3.27
0121.00 Cría de ganado vacuno y de ovejas, cabras, caballos, asnos, mulas y burdéganos; cría de ganado lechero	14	0.07	-	0.23	-	-	0.29
0121.01 Ganado bovino	270	1.74	0.55	2.19	0.78	0.01	5.26
0121.99 Ovejas, cabras, caballos, asnos, mulas y burdéganos	16	0.35	0.17	0.26	0.01	-	0.79
0122.00 Cría de otros animales; elaboración de productos animales, no clasificados en otra parte	2	0.00	-	0.00	-	-	0.00
0122.01 Ganado porcino	61	0.95	0.17	0.70	4.35	0.01	6.18
0122.02 Aves de corral	161	17.95	19.83	75.74	71.14	0.89	185.55
0122.03 Huevos	77	7.39	4.24	8.12	21.09	0.10	40.94
0122.99 Otros animales, no clasificados en otra parte	127	1.97	1.83	2.17	8.25	0.46	14.68
0130.00 Cultivo de productos agrícolas en combinación con la cría de animales (explotación mixta)	1,149	9.73	3.56	18.11	8.05	0.65	40.09
0140.00 Actividades de servicios agrícolas y ganaderos, excepto las actividades veterinarias	55	1.17	0.08	0.90	2.76	0.37	5.27
1511.00 Producción, procesamiento y conservación de carne y productos cárnicos	671	97.87	64.11	91.45	238.14	12.72	504.29
1512.00 Elaboración y conservación de pescado y productos de pescado	20	3.11	0.00	0.02	0.12	0.04	3.28
1520.00 Elaboración de productos lácteos	253	13.89	7.58	28.81	23.04	5.07	78.40
1533.00 Elaboración de alimentos preparados para animales	66	32.51	23.92	31.08	183.59	6.31	277.41
1800.00 Fabricación de prendas de vestir, adobo y tejido de pieles	4	0.00	-	0.00	-	-	0.00
1820.00 Adobo y teñido de pieles; fabricación de artículos de piel	46	0.37	0.50	0.75	3.10	1.91	6.63
1900.00 Curtido y adobo de cueros; fabricación de maletas, bolsos de mano, artículos de talabartería y guarnicionería, y calzado	2	-	-	0.00	-	-	0.00
1911.00 Curtido y adobo de cueros	46	1.04	1.18	1.66	2.77	0.10	6.74
1912.00 Fabricación de maletas, bolsos de mano y artículos similares, y de artículos de talabartería y guarnicionería	77	0.31	0.62	0.49	5.21	5.64	12.28
1920.00 Fabricación de calzado	491	6.77	5.69	12.87	16.58	6.13	48.04
2421.00 Fabricación de plaguicidas y otros productos químicos de uso agropecuario	44	3.69	8.65	6.89	43.01	7.48	69.71
<b>TOTAL</b>	<b>3,693</b>	<b>201.50</b>	<b>144.00</b>	<b>283.16</b>	<b>632.42</b>	<b>48.05</b>	<b>1,309.13</b>

Fuente: Elaboración propia con información del Registro Tributario Unificado (RTU) y sistemas de recaudación SAT.