

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**  
**ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO**  
**MAESTRÍA EN GESTIÓN TRIBUTARIA**



**EFFECTO DE LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS DE LOS CENTROS EDUCATIVOS  
PRIVADOS EN LA RECAUDACIÓN FISCAL POR EL INCUMPLIMIENTO EN EL  
PAGO DE IMPUESTOS.**

**LICDA. IRIS ANDREA BALAN RUIZ**

**GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 2020.**

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**  
**ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO**  
**MAESTRÍA EN GESTIÓN TRIBUTARIA**



**EFFECTO DE LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS DE LOS CENTROS EDUCATIVOS  
PRIVADOS EN LA RECAUDACIÓN FISCAL POR EL INCUMPLIMIENTO EN EL  
PAGO DE IMPUESTOS.**

**Informe final del Trabajo Profesional de Graduación para la obtención del Grado Académico de Maestro en Artes, con base en el Instructivo para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación, aprobado por Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto SÉPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018**

**Docente del curso:**  
**Lic Msc. Carlos Ronaldo Lemus Peña**

**Autor:**  
**Licda. Iris Andrea Balan Ruiz**

**GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 2020.**

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**  
**HONORABLE JUNTA DIRECTIVA**

Decano: Lic. Luis Antonio Suárez Roldán  
Secretario: Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales  
Vocal I: Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez  
Vocal II: MSc. Byron Giovani Mejía Victorio  
Vocal III: Vacante  
Vocal IV: BR. CC.LL. Silvia María Oviedo Zacarías  
Vocal V: P. C. Omar Oswaldo García Matzuy

**TERNA EVALUADORA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN DE LA PRESENTACIÓN  
DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN SEGÚN EL ACTA  
CORRESPONDIENTE**

Coordinador: MSc. José Antonio Diéguez Ruano  
Evaluador: MSc. Claudia Lorena García Bran  
Evaluador: MSc. Luty Anaytte Gómez Martínez



ACTA/EP No. 2401

## ACTA No. GT-D-11-2020

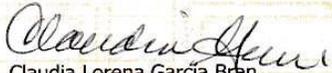
De acuerdo al estado de emergencia nacional decretado por el Gobierno de la República de Guatemala y a las resoluciones del Consejo Superior Universitario, que obligaron a la suspensión de actividades académicas y administrativas presenciales en el campus central de la Universidad, ante tal situación la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas, debió incorporar tecnología virtual para atender la demanda de necesidades del sector estudiantil, en esta oportunidad nos reunimos de forma virtual los infrascritos miembros del Jurado Examinador, el 03 de octubre de 2020, a las 15:45 horas para practicar la PRESENTACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN de la Licenciada Iris Andrea Balan Ruiz, carné No. 200921047, estudiante de la Maestría en Gestión Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado de Maestro en Gestión Tributaria, en la categoría de artes. El examen se realizó de acuerdo con el Instructivo para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación para optar al grado académico de Maestro en Artes, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto SÉPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado -SEP- de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018-----

Cada examinador evaluó de manera oral los elementos técnico-formales y de contenido científico profesional del informe final presentado por el sustentante, denominado "EFECTO DE LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS DE LOS CENTROS EDUCATIVOS PRIVADOS EN LA RECAUDACIÓN FISCAL POR EL INCUMPLIMIENTO EN EL PAGO DE IMPUESTOS", dejando constancia de lo actuado en las hojas de factores de evaluación proporcionadas por la Escuela. El examen fue satisfactorio con una nota promedio de 78 puntos, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: Se le realizan recomendaciones las cuales debe realizarlas y entregarlas en un plazo máximo de 5 días hábiles.

En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, a los tres días del mes de octubre del año dos mil veinte.



MSc. José Antonio Diéguez Ruano  
Coordinador



MSc. Claudia Lorena García Bran  
Evaluadora



MSc. Luty Andrea Gómez Martínez  
Evaluadora



Lcda. Iris Andrea Balan Ruiz  
Postulante



**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**  
**ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO**

## **ADDENDUM**

El infrascrito Coordinador del Jurado Examinador CERTIFICA que la estudiante **Licenciada Iris Andrea Balan Ruiz**, incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 03 de noviembre de 2020.

(f)   
MSc. José Antonio Diéguez Ruano  
Coordinador

## ACTO QUE DEDICO

- A Dios:** Ser supremo quien ha estado conmigo en todo momento y quien guía mis pasos en el ejercicio de mi profesión.
- A mis Padres:** Ladislado Balan y María Milagro Ruiz, ejemplo de esfuerzo, dedicación, humildad y trabajo. Sin sus sacrificios y apoyo incondicional, no hubiera logrado esta meta. Estaré eternamente agradecida.
- A mis Hermanos:** Lic. Braulio, Lic. Brayan, Lic. Ronaldo y Dra. Lidia. Pilares importantes en mi carrera, gracias por estar conmigo siempre y por ser mis mayores ejemplos. Los amo con todo mi corazón.
- A mis cuñadas, cuñado y sobrinos:** Parte importante de mi vida, gracias por su cariño y apoyo en todo momento.
- A mis amigos:** Quienes con su ayuda y palabras de motivación han creído en mí, contribuyendo a que hoy cumpla mi meta.
- A Bufete Quezada Toruño y Asociados:** En especial a la Licda. Norma de Roldán, Licda. Ana Maria de Quezada y al Lic. Fernando Quezada Toruño, por ser ejemplo de dedicación, trabajo y perseverancia y por sus sabios consejos en todo momento.
- A Mission Guatemala:** En especial a Leigh Randall y David Burns , por su ejemplo de humildad y por la oportunidad brindada motivándome a “hacer todo el bien que pueda”.

**A mis amigos de maestría:**

Personas muy profesionales y capaces de cumplir cualquier objetivo. Gracias por motivarme a seguir hacia mi meta y no desistir en el camino. Los recordaré con mucho cariño.

**A la Facultad de Ciencias Económicas:**

Por darme la oportunidad de prepararme como profesional y en especial a la escuela de estudios de posgrado, por obtener mi título de maestra en artes.

**A mi Tricentaria Universidad de San Carlos de Guatemala:**

Casa máxima de estudios a quien le debo mi formación universitaria.

## CONTENIDO

RESUMEN .....	I
INTRODUCCIÓN .....	II
1. ANTECEDENTES .....	1
1.1 Surgimiento de los Centros Educativos Privados. ....	1
1.2 Exenciones de los Centros Educativos Privados. ....	1
1.3 Historia del incumplimiento del pago de impuestos en los Centros Educativos Privados. ....	3
1.4 Efectos negativos en la recaudación por el incumplimiento del pago de impuestos en Centros Educativos Privados.....	3
1.5 Fiscalizaciones efectuadas para mejorar la recaudación de impuestos en Centros Educativos Privados.....	4
2. MARCO TEÓRICO .....	7
2.1 Centros educativos.....	7
2.1.1 Centros educativos privados .....	7
2.1.2 Funcionamiento.....	7
2.1.3 Servicios que brindan los Centros Educativos Privados .....	8
2.1.4 Obligaciones fiscales de los Centros Educativos .....	9
2.2 Los tributos.....	9
2.2.1 Clases de Tributos .....	9
2.2.2 Obligaciones tributarias .....	10
2.2.3 Sujetos de las obligaciones tributarias.....	10
2.3 La exención.....	11
2.3.1 Elementos de la exención .....	12
2.3.2 Clases de exención .....	13
2.3.3 La exoneración.....	14
2.3.4 Diferencia entre exención y exoneración.....	15
2.3.5 Exenciones en la legislación guatemalteca .....	16
2.4 Superintendencia de Administración Tributaria .....	19

2.4.1 Creación de la Superintendencia de Administración Tributaria.....	20
2.4.2 Valores institucionales.....	21
2.4.3 Funciones de la administración tributaria.....	21
2.4.4 Objetivos de la Superintendencia de Administración Tributaria.....	22
2.4.5 Plan Estratégico Institucional 2018-2023.....	23
2.4.6 Intendencia de Atención al Contribuyente.....	24
2.4.7 Intendencia de Recaudación.....	25
2.4.8 Intendencia de Fiscalización.....	25
2.5 El Presupuesto.....	25
2.5.1 El Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado.....	25
2.5.2 Organización Presupuestaria.....	26
2.5.3 Ejecución Presupuestaria.....	27
3. METODOLOGÍA.....	30
3.1 Definición y delimitación del problema.....	30
3.1.1 Definición del Problema.....	30
3.1.2 Delimitación del Problema.....	30
3.2 Objetivos.....	31
3.2.1 Objetivo General.....	31
3.2.2 Objetivos específicos:.....	31
3.3 Diseño utilizado.....	31
3.4 Unidad de Análisis.....	31
3.5 Período histórico.....	31
3.6 Ámbito geográfico de la investigación.....	32
3.7 Universo y tamaño de la muestra.....	32
3.8 Instrumentos de la Investigación.....	32
3.9 Resumen del procedimiento usado.....	32
4. DISCUSIÓN DE RESULTADOS.....	33
4.1 Impuestos exentos para los Centros Educativos Privados.....	33

4.2 Impacto que produce no disponer de los recursos que se obtendrían de los impuestos exentos en los Centros Educativos Privados.....	34
4.3 Entes fiscalizadores de la Superintendencia de Administración Tributaria para Centros Educativos Privados. ....	36
4.3.1 Otros entes fiscalizadores de Centros Educativos Privados .....	36
4.3.2 Formas de presentar denuncias ante los entes fiscalizadores de los Centros Educativos Privados.....	40
4.3.3 Fiscalizaciones efectuadas por la Superintendencia de Administración Tributaria. ....	41
4.4 Efecto en la recaudación fiscal por el incumplimiento en el pago de impuestos. ....	41
4.4.1 Propuesta de herramienta denominada “Asiste Educa Web” .....	46
CONCLUSIONES .....	50
RECOMENDACIONES .....	52
BIBLIOGRAFÍA .....	53
ANEXOS .....	57
ÍNDICES DE CUADROS.....	65
ÍNDICE DE GRÁFICAS .....	66

## Resumen

Las exenciones de impuestos otorgadas a los Centros Educativos Privados, han tenido relevancia conforme el tiempo, debido a que muchos de estos Centros Educativos van implementando actividades extracurriculares o brindando servicios adicionales, los cuales corresponde de conformidad con la ley a actividades lucrativas, sin embargo en muchas ocasiones se han tomado todas estas actividades como exentas, sin emitir la factura correspondiente y por ende no pagar los impuestos respectivos.

El problema de investigación que se ha detectado, se refiere a que las leyes tributarias guatemaltecas son claras y los Centros Educativos Privados deben cumplir con el pago y presentación de los impuestos en las actividades lucrativas que realizan, tales como librerías, servicio de transporte, tiendas, venta de calzado, ventas de uniformes, internet, entre otras en las cuales deben cumplir con las obligaciones contables, formales o de retención que pudieren corresponderles a estas entidades, lo cual en la actualidad no se cumple totalmente, lo que provoca efectos negativos en la recaudación tributaria y por ende en los ingresos que el Estado percibe anualmente.

Este problema surge de la necesidad de conocer qué efectos produce en la recaudación fiscal el incumplimiento del pago de los impuestos de los centros educativos privados en Guatemala y cómo fiscalizarlo.

El estudio fue realizado mediante el diseño experimental transeccional correlacional-causal que se desarrolló por medio de una encuesta de opinión. También se utilizó el diseño no experimental longitudinal o evolutivo, ya que se realizaron estudios para recabar datos en puntos de tiempo con el fin de analizar los cambios ocurridos, sus causas y efectos. La muestra utilizada para recabar la información de los cuestionarios y las encuestas fueron: la Superintendencia de Administración Tributaria y padres de familia con hijos en Centros Educativos Privados que poseen algún comprobante de pagos efectuados. Los instrumentos de investigación utilizados son:

Fichas bibliográficas, que fueron utilizadas para registrar y resumir los datos extraídos de fuentes bibliográficas (como libros, revistas y periódicos); cuestionarios efectuados al departamento de fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria; y

encuestas realizadas a los padres de familia con hijos inscritos en Centros Educativos Privados.

Los resultados más importantes y principales conclusiones del trabajo realizado se encuentran:

Si bien es cierto que las exenciones cumplen con uno de los principios constitucionales de equidad y justicia tributaria, éstas han sido interpretadas y utilizadas por los Centros Educativos Privados a conveniencia, tomando todos sus servicios (curriculares, extracurriculares y adicionales) como exentos y por ende no entregar ni enterar al fisco los impuestos provenientes de las actividades lucrativas realizadas lo que conlleva a causar un efecto negativo en el cumplimiento de la meta de recaudación de impuestos, lo que provoca no contribuir al gasto público y endeudar más al Estado.

Los impuestos exentos corresponden a un gasto tributario, es decir una parte de la recaudación tributaria que el Estado deja de percibir, como resultado de tratamientos tributarios especiales. Para el año 2018, los Centros Educativos ocupaban el quinto lugar en el gasto tributario, esto significa que es el Estado dejó de percibir 952.15 millones de quetzales en Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado, lo cual se establece que es un monto significativo, que al no percibir esos ingresos, afectaron de manera negativa al Estado, ya que pudieron ser de utilidad para financiar los presupuestos de los Ministerios de Salud, Gobernación, Agricultura y Economía.

La Superintendencia de Administración Tributaria a través del Departamento de Fiscalización, es el encargado de realizar las auditorías a los Centros Educativos Privados. Así mismo en colaboración con la SAT, existen otros entes encargados en inspeccionar el cumplimiento de las obligaciones, tal es el caso de la DIACO, el Ministerio de Educación y la Procuraduría de los Derechos Humanos.

Es necesario que la Superintendencia de Administración Tributaria implemente la herramienta “Asiste Educa Web” en el cual se lleve el estricto control y cumplimiento de todos los ingresos que los Centros Educativos Privados perciban, para evitar la evasión de impuestos y contribuir a la recaudación de los mismos.

## **Introducción**

Actualmente la Superintendencia de Administración Tributaria afronta grandes retos en cuanto a la recaudación y fiscalización de impuestos, derivado a que los contribuyentes han interpretado y utilizado a su conveniencia las leyes tributarias, tal es el caso de los Centros Educativos Privados, que han tomado bajo la categoría de exentas todas sus actividades incluyendo las lucrativas y por ende no emiten facturas cuando corresponda. Es por ello que a continuación se desarrolla el tema “Efecto de las Exenciones Tributarias de los Centros Educativos Privados en la Recaudación Fiscal por el incumplimiento en el pago de impuestos”, que comprende los capítulos que se describen a continuación:

El primer capítulo corresponde a los antecedentes, en ellos se describen los aspectos importantes del surgimiento de los Centros Educativos Privados; los aspectos importantes de las exenciones de los Centros Educativos Privados; la historia del incumplimiento del pago de impuestos en Centros Educativos Privados; los efectos negativos en la recaudación por el incumplimiento del pago de impuestos en los Centros Educativos Privados; y las fiscalizaciones efectuadas para mejorar la recaudación de impuestos en Centros Educativos Privados.

El segundo capítulo comprende el Marco Teórico, que es la exposición y análisis de las teorías y enfoques teóricos y conceptuales utilizados para fundamentar el Trabajo Profesional de Graduación, cuyos conceptos importantes se mencionan: Qué son los Centros Educativos, los tributos, la exención tributaria, las funciones de la Administración Tributaria como ente recaudador de impuesto, y el Presupuesto de ingresos y egresos del Estado.

El capítulo tres contiene la metodología utilizada, en la cual se detalla qué y cómo se hizo para resolver el problema de la investigación, dentro de los cuales se encuentra la definición y delimitación del problema, objetivo general y específicos, diseño utilizado, unidad de análisis, periodo histórico, ámbito geográfico de la investigación, universo y tamaño de muestra.

El cuarto capítulo comprende los resultados obtenidos con base a la investigación realizada. Dichos resultados se obtuvieron recabando información en las leyes tributarias guatemaltecas; el Departamento de recaudación de la Superintendencia de Administración Tributaria, el departamento de Fiscalización de la misma dependencia; así como un grupo de 121 padres de familia que han tenido experiencia con los Centros Educativos Privados. Los resultados fueron obtenidos considerando el objetivo general de analizar el efecto de las exenciones tributarias de los Centros Educativos Privados en la recaudación fiscal por el incumplimiento en el pago de impuestos; así como los objetivos específicos que comprenden: verificar cuáles son los impuestos exentos de los Centros Educativos Privados; cuál es el impacto que produce no disponer de los recursos que se obtendrían de los impuestos exentos; e identificar entes fiscalizadores de la Superintendencia de Administración Tributaria específicamente para Centros educativos privados.

En este capítulo también se presenta el aporte de una propuesta de una herramienta denominada “Asiste Educa Web” en el cual se pueda llevar el estricto control y cumplimiento de todos los ingresos que los Centros Educativos Privados perciban, para evitar la evasión de impuestos y contribuir a la recaudación de los mismos.

Por último se presentan las conclusiones que comprenden el extracto ideológico de cada capítulo del trabajo en donde se discuten los hallazgos más importantes; las recomendaciones que están orientadas a entidades y personas individuales; la bibliografía utilizadas en la elaboración del trabajo; los anexos de los documentos que sirvieron para recabar la información; el índice de los cuadros y gráficas desarrollados.

## **1. Antecedentes**

Los antecedentes constituyen el origen del trabajo realizado, presentan el marco teórico y empírico de la investigación relacionada con los efectos de las exenciones tributarias de los centros educativos privados en la recaudación fiscal por el incumplimiento en el pago de impuestos.

### **1.1 Surgimiento de los Centros Educativos Privados.**

Los Centros Educativos Privados surgen a raíz del crecimiento poblacional y por ende del crecimiento estudiantil, ya que conforme los años, los Centros Educativos Públicos no se daban abasto para satisfacer las necesidades educacionales del país, comenzaron a colapsar a tal situación que tuvieron que tener un límite de estudiantes para admitir y varios padres de familia comenzaron a buscar otra opción para la educación de sus hijos.

Otro tema importante a resaltar es que conforme el tiempo, la educación pública en muchos sectores ha venido deteriorándose en cuanto a la calidad de enseñanza y seguridad de los mismos, razón por la que los padres de familia deciden inscribir a sus hijos a un centro educativo privado, aunque tengan que invertir más dinero.

Los Centros Educativos Privados se encuentran regulados en primera instancia en la Constitución Política de la República de Guatemala que los Centros educativos privados funcionarán bajo la inspección de Estado.

### **1.2 Exenciones de los Centros Educativos Privados.**

Los Centros Educativos Privados han gozado de exenciones tributarias desde su reconocimiento y tomando como fundamento legal la Constitución Política de la República de Guatemala, mediante el artículo 73 que contiene la libertad de educación y asistencia económica estatal, en el que indica que dichos centros se encuentran exentos de impuestos.

Las exenciones también están reguladas en la legislación guatemalteca conforme el principio de legalidad, el cual establece que 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, mencionando dentro de ellos las exenciones.

Todo centro educativo privado a pesar de su calidad de entidad exenta, será responsable por el cumplimiento o incumplimiento de la normativa tributaria y deberes formales que le competen. Inscribirse en el Registro Tributario Unificado antes de iniciar operaciones, presentar oportunamente declaraciones, inscribir por aparte actividades mercantiles como la venta de uniformes, libros o la prestación de servicios afines a la educación tales como cafetería, transporte terrestre, etc.; emitir facturas autorizadas y presentar declaraciones por tales actividades; así como el respectivo pago de los impuestos, ya que de no cumplirlas, se expondría a la institución a enfrentar serias sanciones que varían desde el pago de multas y otros recargos; hasta la probabilidad, en determinados casos de reincidencia, de la cancelación definitiva de la empresa, establecimiento o negocio en los registros correspondientes. (Sánchez, 2006)

Central American Data publicó en su página web un artículo elaborado por el licenciado Oscar Chile Monroy, en el cual describe la clasificación de las exenciones, que pueden ser objetivas y subjetivas. El objetivo de ese artículo es distinguir la clasificación de exenciones ya que es necesario debido a la exigencia para asociaciones, fundaciones y otras entidades de contar con solvencia fiscal para mantener actualizado su registro como persona exenta. Para finalizar el profesional indica que el análisis de los tipos de exenciones sirven para interpretar el alcance del artículo 57 "A" del Código Tributario, adicionado por la ley Anti evasión II el cual establece que la entidad inscrita en la Administración Tributaria como persona exenta de algún impuesto, deberá obtener la solvencia fiscal cada año, para poder mantener actualizado su registro como persona exenta. Él indica que puede notarse claramente que esta obligación es únicamente cuando la exención es subjetiva, es decir cuando la misma es otorgada a la persona, por lo que no es aplicable a las asociaciones, fundaciones y entidades religiosas porque en estos casos la exención es otorgada a las rentas. (Data, 2012)

### **1.3 Historia del incumplimiento del pago de impuestos en los Centros Educativos Privados.**

Si bien es cierto que estas exenciones cumplen uno de los principios constitucionales de equidad y justicia tributaria que favorecen algunas actividades, éstas han sido interpretadas y utilizadas a conveniencia de las entidades exentas para tomar todas sus actividades como exentas y por ende no facturar las actividades lucrativas, lo que provoca no cumplir con la facturación y el pago de impuestos al fisco.

En el caso de los colegios, dijo el intendente Solórzano Foppa, se encontró una serie de cobros de actividades que no están exentas y no emiten facturas, como servicio de bus y parqueos, seguro, bono de ingreso, alquiler de togas y otros.

El funcionario recordó que los establecimientos privados educativos, solo están exentos en el pago de matrícula, colegiatura y pago de exámenes, por lo que todos los demás cobros deben de ser facturados.

Elmer Palencia, directivo de la Cámara Guatemalteca de la Educación, afirmó que los programas de fiscalización no son nuevos y que los establecimientos conocen sobre las normativas, por lo que están tranquilos.

“La Constitución nos respalda sobre los derechos. En algunos casos los padres de familia hacen denuncias infundadas de los centros educativos”, afirmó. (Libre, SAT apunta plan de fiscalización a tres grupos de tributantes, 2017)

### **1.4 Efectos negativos en la recaudación por el incumplimiento del pago de impuestos en Centros Educativos Privados.**

No lograr el recaudo tributario anual parece tener varias causas, pero no se ha llegado a tratar el fondo para hacer las correcciones estructurales, así como recuperar la cobranza, según los especialistas consultados.

La recaudación tributaria aporta el 80% del financiamiento del presupuesto de gasto. (Libre, Recaudación pone en riesgo el gasto público, 2014). Los montos históricos no cobrados, para tener una referencia, servirían para poder financiar los actuales presupuestos de los Ministerios de Salud, Gobernación, Agricultura y Economía que

juntos sumarían unos quince mil cuatrocientos cincuenta millones de quetzales (Q 15,450,000,000.00). En promedio la brecha fiscal cada año es de mil quinientos cincuenta y dos millones veintiún mil de quetzales (Q 1,552,021,000.00).

Se le conoce como brecha fiscal, a la diferencia del monto de recaudación programado por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) con la recaudación real. (Gamarro, 2019)

El año 2016 marcó en la historia de la Superintendencia de Administración Tributaria el inicio de una etapa de acciones orientadas a la recuperación y estabilización institucional, luego de un periodo de detrimento en varios aspectos de la gestión.

Las iniciativas llevadas a cabo durante 2016 y 2017 marcaron la ruta de la transformación organizacional basada en las buenas prácticas internacionales, renovación de liderazgo, rediseño de procesos, entre otros. Sin embargo, a pesar de los esfuerzos, las metas trazadas fueron parcialmente alcanzadas y en algunos casos no se lograron los resultados esperados. Esto último nos plantea la necesidad de revisar el Plan Estratégico Institucional -PEI-. (Calderón, 2018)

En esa dirección, se están definiendo los objetivos, a saber: a) Aumentar la recaudación de manera sostenida; b) Reducir las brechas de incumplimiento tributario; c) Incrementar la eficiencia de las aduanas; y d) Fortalecer las capacidades de gestión institucional. Cada uno de estos objetivos considera acciones para el alcance de resultados concretos en el corto, mediano y largo plazo. . (Calderón, 2018)

### **1.5 Fiscalizaciones efectuadas para mejorar la recaudación de impuestos en Centros Educativos Privados**

En mayo del año 2017, la SAT efectuó una campaña denominada “hazte escuchar mi colegio me cobra”, en la cual recibieron 108 denuncias.

Las más recurrentes fueron las de cobros por actividades comerciales como mora, uniformes, excursiones. La Dirección de Atención y Asistencia al Consumidor (Diac) también recibe quejas y denuncias, el centro de llamadas es el 1544.

El monto recuperado por quejas contra colegios a septiembre del 2017 fue de

Q37,230.00 (Libre, Colegios privados solo están exentos en tres cobros, por el resto deben emitir factura., 2017)

La mayoría de denuncias que ha recibido la Diaco respecto a centros educativos en el 2017 ha sido por cobros indebidos, incrementos a cuotas, por venta de útiles u otros accesorios o por no entregar factura, refiere el vocero de ese ente, Carlos Vázquez. Sin embargo, recordó que el Ministerio de Educación no ha aprobado pagos por concepto de graduaciones y cobros similares. (Libre, Colegios privados solo están exentos en tres cobros, por el resto deben emitir factura., 2017)

Bolaños (2017) realizó entrevista al intendente de fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria Leonel Augusto Villamar, publicado en prensa libre en la ciudad de Guatemala en donde indica que en los meses de enero, octubre y noviembre de cada año es cuando más quejas o denuncias se presentan por cobros de útiles y otros gastos como graduaciones. El objetivo de la entrevista es recordar que los centros educativos privados solo están exentos de impuestos de matrícula de inscripción, colegiaturas y derechos de examen y por lo tanto los padres de familia o encargados deben exigir la emisión de facturas por el resto de cobros que el colegio solicite ya que según las leyes del impuesto al valor agregado (IVA) y el impuesto sobre la renta (ISR), los únicos conceptos de gastos que están exentos para instituciones educativas son los tres mencionados. El planteamiento fue realizado debido a las exenciones de impuestos en los centros educativos privados llegando a la conclusión que los únicos impuestos exentos son impuestos de matrícula de inscripción, colegiaturas y derechos de examen.

La hora (2017) publicó la opinión del licenciado en contaduría pública y auditoría Mario Coyoy en la ciudad de Guatemala el 15 de mayo de 2017, en donde indica que recientemente fue anunciado por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, que se iniciaría con un plan de fiscalización hacia los centros educativos, con el fin de verificar que todos aquellos servicios que se brindan por éstos, que no están incluidos dentro de las exenciones especificadas por la Ley, estén siendo facturados y por ende enterando los impuestos al fisco. El objetivo de esa opinión es

informar que anteriormente este tipo de entidades no consideraban ninguno de los servicios brindados como actividades afectas a impuestos. Sin embargo, con el transcurrir del tiempo y las reformas que se han efectuado a las leyes tributarias ordinarias, es que actualmente tras las últimas modificaciones realizadas, en la Ley del Impuesto al Valor Agregado -IVA- y la Ley de Actualización Tributaria -LAT-, se encuentran de manera expresa las actividades que gozan de las exenciones de impuestos, por lo cual todas aquellas que no se enmarquen en éstas, deben ser consideradas como lucrativas y por ende facturarse y pagar los impuestos que correspondan. El planteamiento fue realizado debido a los servicios que deben tributar los centros educativos privados llegando a la conclusión que los que no están regulados en la ley como servicios exentos deben ser facturados.

## **2. Marco teórico**

El marco teórico contiene la exposición y análisis de las teorías, enfoques teóricos y conceptuales utilizados para fundamentar la investigación relacionada con los efectos de las exenciones tributarias de los centros educativos privados en la recaudación fiscal por el incumplimiento en el pago de impuestos.

### **2.1 Centros educativos**

Decreto Legislativo 12-91 Ley de Educación nacional, artículo 19. “Los centros educativos son establecimientos de carácter público, privado o por cooperativas a través de los cuales se ejecutan los procesos de educación escolar.” (Guatemala C. d., Decreto Legislativo 12-91, 1991)

#### **2.1.1 Centros educativos privados**

Los centros educativos privados, son establecimientos a cargo de la iniciativa privada que ofrecen servicios educativos, de conformidad con los reglamentos y disposiciones aprobadas por el Ministerio de Educación, quien a la vez tiene la responsabilidad de velar por su correcta aplicación y cumplimiento. (Guatemala C. d., Decreto 12-91 Ley de educación Nacional, 1991).

#### **2.1.2 Funcionamiento**

Los centros educativos privados funcionan de conformidad con el artículo 73 de la Constitución Política de la República de Guatemala, previa autorización del Ministerio de Educación, cuando llenen los requisitos establecidos en el reglamento específico. Cuando los centros educativos tengan planes y programas diferentes a los centros oficiales, serán autorizados a funcionar siempre y cuando sea aprobado el proyecto específico de funcionamiento por el Ministerio de Educación y se garanticen adecuados niveles académicos y que los mismos no contravengan los principios y fines de la presente ley. Para normar el funcionamiento de los centros educativos privados, el Ministerio de Educación elaborará el Reglamento respectivo. (Guatemala C. d., Decreto 12-91 Ley de educación Nacional, 1991).

### **2.1.3 Servicios que brindan los Centros Educativos Privados**

Los Centros Educativos Privados brindan tres tipos de servicios que se detallan a continuación:

a) Servicios Curriculares:

Son aquellos servicios que corresponden a la jornada autorizada a través de una resolución, acuerdo o instrumento legal que el Ministerio de Educación emite en su momento y que les atribuye una jornada de trabajo con una cuota que se le considera mensual, una cuota de inscripción y una cuota por derecho de examen, dichos servicios no deben ser facturados.

b) Servicios Extracurriculares:

Son los que prestan los Centros Educativos Privados por medio de programas opcionales fuera del horario de servicios educativos curriculares, asumidos voluntariamente por los padres de familia para fortalecer el desarrollo integral del educando. (Guatemala P. d., Acuerdo Gubernativo 36-2015, 2015)

c) Servicios Adicionales:

Son aquellos que prestan los Centros Educativos Privados, con el objeto de facilitar los servicios educativos (servicios de bus, venta de útiles escolares, venta de uniformes escolares). Pueden ser provistos por el centro educativo privado o por alguna empresa particular con fines comerciales. Estos servicios adicionales no educativos deberán estar regulados por las entidades gubernamentales encargadas para el efecto. No pueden considerarse servicios adicionales, aquellos materiales e insumos requeridos para el mantenimiento y funcionamiento de los centros educativos privados, así como los utilizados en mejoras escolares. Los centros educativos privados no podrán obligar a los padres de familia a contratar estos servicios con determinada empresa, habiendo otras que presten el servicio de igual naturaleza y calidad, a un menor precio. (Guatemala P. d., Acuerdo Gubernativo 36-2015, 2015)

#### **2.1.4 Obligaciones fiscales de los Centros Educativos**

- a) Inscribir el establecimiento educativo ante la Administración Tributaria, la cual le asignará un NIT.
- b) Habilitar libros contables de conformidad con el Código de Comercio y las leyes específicas.
- c) Autorizar y emitir facturas para las actividades afectas al Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Sobre la Renta.
- d) Efectuar retenciones de Impuesto Sobre la Renta.
- e) Emitir recibos de donación para las donaciones recibidas.
- f) Generar solvencia fiscal.
- g) Emitir constancia de exención por compras vinculadas a la actividad educativa.

### **2.2 Los tributos**

Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. (Guatemala C. d., Decreto 6-91, 1991)

#### **2.2.1 Clases de Tributos**

Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras. (Guatemala C. d., Decreto 6-91, 1991)

##### **2.2.1.1 Impuestos**

Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente. (Guatemala C. d., Decreto 6-91, 1991)

#### **Clases de Impuestos:**

Los impuestos dividen en Directos e Indirectos.

Los impuestos directos son definidos como aquellos que no pueden ser trasladados, de modo que inciden en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación puesto que no lo puede recuperar de otras personas.

Los Impuestos Indirectos son los impuestos percibidos con ocasión de un hecho recayendo directamente sobre el consumo y no grava al verdadero contribuyente.

### **2.2.2 Obligaciones tributarias**

La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria, pertenece al derecho público y es exigible coactivamente. (Guatemala C. d., Decreto 6-91, 1991).

### **2.2.3 Sujetos de las obligaciones tributarias**

Los sujetos de las obligaciones tributarias son las personas físicas o jurídicas por medio de las cuales se reclama el pago de los tributos o se obliga al pago de los mismos conforme la calidad con que actúan. Éstos pueden dividirse de la siguiente manera:

#### **2.2.3.1 Sujeto activo.**

Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo.

#### **2.2.3.2 Sujeto pasivo de la obligación tributaria**

Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias: sea en calidad de contribuyentes o de responsable. Existen dos clases de sujeto pasivo:

**Contribuyente deudor por cuenta propia:** es el que realiza el hecho imponible, es decir el titular del hecho imponible, obligado por excelencia al cumplimiento del pago del tributo.

**Responsable por cuenta ajena:** se puede dar en los siguientes casos:

- a) Por representación:

- Los padres, tutores administradores de bienes de menores e incapaces
- Los mandatarios respecto de los bienes que administran
- Representantes legales
- Los síndicos de quiebras
- Depositarios de concursos de acreedores

b) Responsables especiales:

- El fiduciario           ➡ Fideicomisos
- El Gestor               ➡ Contratos en participación
- El copropietario       ➡ La copropiedad
- Los socios              ➡ De hechos e irregularidades
- El albacea Administrador o Heredero ➡ Sucesiones indivisas

c) Responsables solidarios por adquisición de bienes y derechos:

- Los donatarios y legatarios
- Personas que adquieran empresas por fusión, absorción y transformación.

d) Responsables como agentes de retención o percepción:

Son las personas designadas por la ley, que intervengan en acto, contratos u operaciones en las cuales deben efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente. (Guatemala C. d., Decreto 6-91, 1991)

### 2.3 La exención

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define el concepto exención como: “La libertad que uno goza para eximirse de alguna obligación.” (Diccionario de la RAE, Pg. 328)

El Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala define el concepto exención de la siguiente forma, atendiendo a lo preceptuado en el Artículo 62: “La 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.” (Guatemala C. d., D 6-91, 1991)

De esta definición legal se desprende el precepto que la exención debe estar determinada primero en la norma para que el sujeto pasivo pueda atribuirse ese beneficio fiscal.

“Atendiendo al criterio que manejan algunos estudiosos de esta rama del derecho, proponen que la exención constituye una excepción al principio de generalidad del tributo, por medio de la cual el Estado en ejercicio del poder imperio del que se deriva el poder de eximir, otorga un beneficio fiscal a determinados sujetos pasivos de no hacer efectivo el pago del tributo en el tiempo y forma establecidas en la ley, después de haberse realizado el hecho generador establecido en la norma jurídica.” (Monterroso Velásquez, 2007)

La exención como tal no afecta el momento de nacimiento de la obligación, puesto que el hecho generador se produce por el sujeto pasivo. Lo que viene a afectar la exención como tal, es la exigibilidad del tributo nacido al momento de verificarse ese hecho generador, puesto que la ley dispensa a esa persona en particular de la obligación tributaria. Por supuesto que no sólo porque la norma exima a un sujeto de la obligación de contribuir al gasto público, esta persona está exenta, debe llevarse un procedimiento administrativo en el que la administración tributara emita la resolución de exención correspondiente.

### **2.3.1 Elementos de la exención**

Dentro de los elementos que se deben verificar para que la dispensa de la obligación tributaria se pueda dar, atendiendo a lo establecido en el Artículo 63 del Código Tributario, para que un sujeto pasivo pueda gozar de este beneficio fiscal, debe estar establecido en una norma jurídica, e indicar si la misma se está otorgando de forma parcial o total. Asimismo, establecer el plazo para el cual el beneficio fue otorgado. (Guatemala C. d., Código Tributario , 1991)

De conformidad con esta norma, los elementos que se deben observar son los siguientes:

- A. Estar determinado en una norma jurídica de carácter ordinario
- B. El sujeto pasivo al que se le está otorgando
- C. Clase de exención, en el sentido si la misma se está otorgando de forma total o parcial.
- D. Condiciones bajo las cuales se otorga el beneficio fiscal.

### **2.3.2 Clases de exención**

Atendiendo a la norma que otorga la exención, éstas pueden ser constitucionales u ordinarias. Las primeras, están determinadas en la Constitución Política de la República de Guatemala y que deben además desarrollarse en una norma ordinaria. Las segundas, son las que están estipuladas en las normas de carácter ordinario.

Atendiendo al fin que se persigue, existen las económicas y las sociales, también denominadas socioeconómicas. Las primeras, son las que de algún modo contribuyen al desarrollo económico de determinado sector del país, un caso, típico dentro de la legislación guatemalteca en este caso es la exención al pago del Impuesto al Valor Agregado de que gozan las exportaciones que se realizan por las personas que se acogen al régimen del Decreto número 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y Maquila, y el derecho de solicitar la devolución del impuesto pagado. (Guatemala C. d., 1989)

Otros estudiosos del derecho tributario establecen que las exenciones pueden ser, además de la clasificación anterior, dependiendo del tiempo en que la ley les otorgue ese beneficio fiscal a los contribuyentes, permanentes o temporales. En el primer caso, es porque todo el tiempo que la ley esté vigente ese contribuyente gozará del beneficio fiscal; y en el segundo, en la norma se estableció el tiempo por el cual el sujeto pasivo gozará del beneficio, es decir, la ley les otorga el beneficio fiscal para gozar del mismo por determinado tiempo. Esto significa que transcurrido el plazo para el cual el beneficio fiscal fue otorgado, el sujeto se obliga al pago del impuesto cuando se verifique el

hecho generador, tal es el caso de las maquilas, que gozan de este beneficio sólo por un periodo de diez años. (Salguero G. S., Tesis El efecto que causa en el presupuesto de ingresos y egresos del estado las exenciones otorgadas a las universidades privadas, 2010)

Por otra parte, las exenciones pueden clasificarse en condicionales o absolutas, o sea, cuando dentro de la norma se halla subordinación a ciertas circunstancias o hechos determinados. Además de esta clasificación, se considera que el beneficio fiscal de la exención puede clasificarse como exenciones totales y exenciones parciales, dependiendo si el contribuyente está exento del pago de impuestos en todas las normas tributarias o sólo en algunas, un caso típico de una exención total es el beneficio que gozan las universidades privadas, ya que la exención emana de la Constitución Política de la República de Guatemala y por ser ésta una norma jerárquicamente superior a las ordinarias, todas las normas ordinarias deben dentro de su apartado de exenciones otorgar el beneficio fiscal de la exención a las universidades privadas. (Salguero G. S., Tesis El efecto que causa en el presupuesto de ingresos y egresos del estado las exenciones otorgadas a las universidades privadas, 2010)

### **2.3.3 La exoneración**

En cuanto a la exoneración, se puede anotar que, a lo largo de la historia se les ha conocido como amnistías fiscales, y en Guatemala, han sido utilizadas repetidamente para satisfacer ciertas necesidades o intereses que tienen un trasfondo económico, ya que el Estado se ha visto en la necesidad de contar con ciertos recursos públicos los cuales ya fueron presupuestados previamente y los cuales los contribuyentes no han enterado a las cajas fiscales, incurriendo en sanciones administrativas por parte de la administración tributaria como lo es la multa, intereses resarcitorios y recargos, lo cual constituye una cantidad por el doble de lo realmente adeudado, lo que dificulta en muchas ocasiones y para algunos contribuyentes hacer efectivo el pago. Por esta razón, el Estado perdona las sanciones en que incurre el contribuyente por infracciones tributarias para que éstos enteren en un corto plazo, los adeudos fiscales para con el fisco. (Salguero G. S., Tesis El efecto que causa en el presupuesto de ingresos y

egresos del estado las exenciones otorgadas a las universidades privadas, 2010)

Atendiendo al tenor literal de lo que establece la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 183 literal r): “Es función del Presidente de la República exonerar de multas y recargos a los contribuyentes que hubieren incurrido en ellas por no cubrir los impuestos dentro en los términos legales o por actos u omisiones en el orden administrativo.” (Constitución Política de la República de Guatemala, 1986)

En este orden de ideas, se han acordado a lo largo de la historia varios Acuerdos Gubernativos en los que se exonera del pago de las multas y recargos a los contribuyentes, todo esto para que el contribuyente entere al fisco el impuesto omitido y así éste pueda contar con recursos económicos dentro de un corto plazo, con la diferencia de que si no se otorgara esa amnistía fiscal, el contribuyente no pagaría y el Estado tendría que requerir ese pago en un juicio económico coactivo y le llevaría mucho más tiempo.

#### **2.3.4 Diferencia entre exención y exoneración**

La diferencia entre estos dos conceptos radica en que la exención otorgada en la norma jurídica dispensa al contribuyente del pago del impuesto, no obstante que el contribuyente realice el hecho generador, esto no provoca ninguna obligación frente al fisco, pero previo a gozar del beneficio debe haber seguido el procedimiento administrativo de exención tributaria ante la Superintendencia de Administración Tributaria y haber además obtenido la resolución de exención de impuestos respectiva. (Salguero, 2010)

En la exoneración por otra parte, el contribuyente realizó el hecho generador, omitió pagar el impuesto, incurrió en una infracción tributaria y por esta razón, la Superintendencia de Administración Tributaria, le impone la sanción de multa, más recargos e intereses resarcitorios. Entonces lo que el contribuyente no pagará es la multa, recargos e intereses resarcitorios, puesto que la ley no faculta a nadie para exonerar del pago de impuesto. Una vez verificado el acontecimiento predeterminado

en la norma jurídica, conocido como hecho generador, el contribuyente se constituye en deudor del Estado en concepto de tributos y bajo ninguna circunstancia se puede exonerar el pago de impuestos.

En conclusión, la diferencia entre la exención y la exoneración, radica en que la exención es de carácter absoluto, puesto que el contribuyente que esté exento al pago de determinado impuesto, nunca incurrirá en infracciones tributarias, para que se le pueda aplicar las sanciones administrativas que establece el Código Tributario, ya que a pesar que el hecho generador se dé no está obligado a pagar el impuesto toda vez que la ley lo dispensa de esa obligación; y por esta razón la exoneración sólo se aplica a los contribuyentes que no estén exentos al pago del impuesto.

### **2.3.5 Exenciones en la legislación guatemalteca**

Dentro de la normativa tributaria guatemalteca, existen diferentes casos de exenciones de las cuales hablaremos brevemente a continuación:

#### **2.3.5.1 Constitución Política de la República de Guatemala**

La Constitución Política de la República de Guatemala, en su artículo 73 establece: “Libertad de educación y asistencia económica estatal. La familia es fuente de educación y los padres tienen derecho a escoger la que ha de impartirse a sus hijos menores. El Estado podrá subvencionar a los Centros Educativos Privados gratuitos y la ley regulará lo relativo a esta materia. Los Centros educativos privados funcionarán bajo la inspección de Estado. Están obligados a llenar, por lo menos, los planes y programas oficiales de estudio. Como centros de cultura gozarán de la exención de toda clase de impuestos y arbitrios”. (Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala, 1986).

#### **Principio de Legalidad**

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. (Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala, 1985)

### **Principio de Equidad y justicia Tributaria**

El artículo 243 señala que el sistema tributario debe ser justo y equitativo. Esto se refiere a que las leyes tributarias y el ejercicio de las mismas deben ejecutarse de igual forma para todos, sin preferencias o exclusiones. (Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala, 1985)

### **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.

### **Prohibición de doble o múltiple tributación:**

La doble o múltiple tributación se presenta cuando un mismo hecho generador, se grava en más de una ocasión por leyes tributarias.

Se encuentra regulado en la Constitución Política de la República, en el artículo 243 que indica “Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuido 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. Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al Fisco.”.

### **2.3.5.2 Ley de Impuesto al Valor Agregado**

Conforme a la Ley del Impuesto al Valor Agregado –IVA-, Decreto 27-92 y sus reformas, en el artículo 8 de las exenciones específicas establece en el numeral 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”. (Guatemala C. d., Ley del Impuesto al Valor Agregado, 1992).

### **2.3.5.3 Reglamento del Impuesto al Valor Agregado**

En el Reglamento del Impuesto al Valor Agregado en su artículo 12 establece “Centros educativos y universidades. Los centros educativos públicos y privados, así como las universidades autorizadas para funcionar en el país, referidos en el artículo 8, numerales 1 y 2 de la Ley, deberán inscribirse como contribuyentes para todas las actividades que realicen y presentar la declaración a que se refiere el artículo 40 de la Ley, por las ventas realizadas o los servicios prestados, sean gravados o exentos.” (Guatemala P. d., Acuerdo Gubernativo No. 5-2013, 2013)

### **2.3.5.4 Ley de actualización tributaria**

La Ley de Actualización Tributaria, en su Libro I, artículo 8, numeral 3, establece que están exentas del pago del Impuesto Sobre la Renta “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.”. (Guatemala C. d., Decreto 10-2012, 2012)

### **2.3.5.5 Reglamento del Libro I de la de la Ley de Actualización Tributaria**

En el Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, en su último párrafo indica que las personas que de conformidad con la Constitución o la ley gocen de exención del Impuesto Sobre la Renta deben igualmente inscribirse y acreditar tal

calidad ante la Administración Tributaria. Esto significa que los centros educativos privados tienen la obligación de inscribirse y por tal habilitar sus libros contables y emitir facturas. (Guatemala P. d., Acuerdo Gubernativo No. 213-2013, 2013)

#### **2.3.5.6 Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles**

En la Ley de Impuesto Único Sobre Inmuebles, artículo 12, numeral 6 establece que están exentos de este impuesto los centros educativos privados diseñados a la enseñanza que realicen planes y programas oficiales de estudio. (Guatemala C. d., Decreto Número 15-98, Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, 1998)

#### **2.3.5.7 Ley del Impuesto de Solidaridad**

En la Ley de Impuesto de Solidaridad, artículo 4, literal b) establece que están exentos de este impuesto las universidades y los centros educativos públicos y privados, legalmente autorizados para funcionar en el país. (Guatemala C. d., Decreto 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad, 2008)

#### **2.3.5.8 Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial Para Protocolos**

En la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial Para Protocolos, artículo 10 numeral 3 establece la exención de este impuesto para los establecimientos educativos privados que realicen planes y programas oficiales de estudios, así como los autorizados como experimentales, cuando el pago del impuesto les corresponda. (Guatemala C. d., Decreto 37-92 Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial Para Protocolos, 1992)

### **2.4 Superintendencia de Administración Tributaria**

La Superintendencia de Administración Tributaria es una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, contenidas en la legislación. La Institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

**Misión:**

Recaudar con **transparencia y efectividad** los recursos para el Estado, brindando servicios que faciliten el cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras, con apego al marco legal vigente.

**Visión:**

Ser en el **2,023** una Administración Tributaria renovada, efectiva y automatizada, a la vanguardia de las mejores prácticas de administración de tributos internos y los que gravan el comercio exterior.

**2.4.1 Creación de la Superintendencia de Administración Tributaria**

El Gobierno de Guatemala, por medio del Ministerio de Finanzas Públicas, inició a principios de 1997 un conjunto de acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario del país. Dentro de estas acciones se incluyó la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, con el propósito de modernizar la administración tributaria y dar cumplimiento a los compromisos fiscales contenidos en los Acuerdos de Paz y el Programa de Modernización del Sector Público.

El proyecto de la creación y puesta en operación de la SAT, se inició en septiembre de 1997 con la integración de un equipo de trabajo responsable de administrarlo. El objetivo general del proyecto consistió en crear, diseñar y poner en funcionamiento una institución autónoma y descentralizada, moderna, eficiente y eficaz, que se hiciera cargo de la administración tributaria y aduanera, y que fuera capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente. La creación de la SAT fue aprobada por el Congreso de la República, según Decreto Número 1-98, el cual entró en vigencia a partir del 21 de febrero de 1998.

La Superintendencia de Administración Tributaria es una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, contenidas en la

legislación. La Institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

#### **2.4.2 Valores institucionales**

Actitud de Servicio: Los funcionarios y empleados de la SAT se esfuerzan por aportar lo mejor de sí mismos en la atención que se brinda a los usuarios.

Respeto: Todos los funcionarios y empleados reconocen el valor inherente de los derechos innatos de las personas de ser tratados con amabilidad, cortesía y cordialidad.

Responsabilidad: Todas las funciones y tareas asignadas a los funcionarios y empleados de la SAT se cumplen efectiva y oportunamente con disciplina, respeto, profesionalismo y trabajo en equipo.

Transparencia: Todas las actitudes y acciones de los funcionarios y empleados de la SAT responden a las normas de conducta moral y social regida por la ética; por lo que la transparencia se refleja en el desempeño de las funciones asignadas con coherencia en lo que se piensa, se dice y se hace.

Productividad: Todas las actitudes y acciones de los funcionarios y empleados de la SAT buscan aprovechar óptimamente los recursos, para asegurar el uso adecuado de los insumos de trabajo en la obtención de los resultados esperado.

Compromiso: Los funcionarios y empleados de la Superintendencia de Administración Tributaria cumplimos con nuestras obligaciones laborales y morales; y asumimos la responsabilidad por los efectos que implique la falta de atención a dichas obligaciones. (Calderón, 2018)

#### **2.4.3 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 tributaras, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos. (Guatemala C. d., Decreto 6-91, 1991)

#### **2.4.4 Objetivos de la Superintendencia de Administración Tributaria**

Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en el Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Dentro de sus objetivos estratégicos se encuentran:

**Aumentar la recaudación de manera sostenida.** El área primordial de trabajo deben ser las acciones y actividades que propicien el aumento de la recaudación a fin de lograr la modificación de la tendencia mostrada por la carga tributaria en los últimos ejercicios para llegar a su crecimiento sostenido a través de acciones implementadas, evaluadas e institucionalizadas.

**Reducir las brechas de cumplimiento tributario.** Fundamental para incrementar el desempeño de la administración tributaria, es el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, lo cual dependerá de la implementación de acciones para la facilitación del cumplimiento, reducción del costo de cumplimiento tributario, mejora de la cultura tributaria y, sobre todo, del incremento de la percepción de riesgo por parte de los contribuyentes respecto de la eficacia del control tributario.

#### **Incrementar la eficiencia del servicio aduanero**

El funcionamiento aduanero adecuado es crucial para aumentar la competitividad del país a través de la facilitación del comercio, factores determinantes para el desarrollo económico y social. Asimismo, contar con procesos estructurados y un sistema bien definido permitirá incrementar los controles para disminuir la defraudación aduanera, la discrecionalidad por parte de los funcionarios de SAT y, por tanto, la corrupción, un problema que no se ha logrado erradicar del área de aduanas.

## **Fortalecer las capacidades de gestión Institucional**

Para alcanzar la visión planteada es imprescindible aumentar la eficiencia y eficacia de la Institución, para lo cual es necesaria la revisión de procesos en las áreas de planificación, administración, gestión financiera, recursos humanos y formación. Esto con el fin de generar un sistema integrado de gestión institucional que garantice una operación institucional eficiente. A esto se sumará el fortalecimiento de las acciones de combate a la corrupción dentro de la SAT y la gestión adecuada de los recursos para brindar las condiciones dignas y necesarias para que los empleados realicen su trabajo. (Calderón, 2018)

### **2.4.5 Plan Estratégico Institucional 2018-2023**

El año 2016 marcó en la historia de la Superintendencia de Administración Tributaria el inicio de una etapa de acciones orientadas a la recuperación y estabilización institucional, luego de un periodo de detrimento en varios aspectos de la gestión.

Las iniciativas llevadas a cabo durante 2016 y 2017 marcaron la ruta de la transformación organizacional basada en las buenas prácticas internacionales, renovación de liderazgo, rediseño de procesos, entre otros. Sin embargo, a pesar de los esfuerzos, las metas trazadas fueron parcialmente alcanzadas y en algunos casos no se lograron los resultados esperados. Esto último nos plantea la necesidad de revisar el Plan Estratégico Institucional -PEI-.

En esa dirección, están redefiniendo los objetivos, a saber: a) Aumentar la recaudación de manera sostenida; b) Reducir las brechas de cumplimiento tributario; c) Incrementar la eficiencia de las aduanas; y d) Fortalecer las capacidades de gestión institucional. Cada uno de estos objetivos considera acciones para el alcance de resultados concretos en el corto, mediano y largo plazo.

El PEI 2018-2023 de la Superintendencia de Administración Tributaria tiene como marco el Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria y sus reformas, la visión de desarrollo integral del país contenida en el Plan Nacional de Desarrollo K'atun,

Nuestra Guatemala 2032, los Lineamientos Generales de Política 2016-2018 que definen los ejes de “Riqueza para todos y todas” y la prioridad de “Política Fiscal, como motor de la estabilidad y el crecimiento económico inclusivo”.

De igual manera, incorpora las principales recomendaciones emitidas por los organismos internacionales que integraron la misión evaluadora del Tax Administration Diagnostic Assessment Tool –TADAT-, realizada en octubre de 2017, dentro de las que destacan el emprendimiento de acciones para el fortalecimiento de la administración tributaria, el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, la ampliación de la base tributaria, la incorporación de medidas de tributación internacional y el combate al contrabando, entre otros.

El PEI renovado representa un anhelo y compromiso por fortalecer la institución para que desarrolle el papel determinante que ocupa en el sistema tributario del país, impulse la competitividad nacional, fomente la equidad del sistema tributario, promueva la orientación hacia un servicio de calidad y reconozca en el contribuyente y en las partes interesadas los aliados estratégicos para consolidar una cultura tributaria de cumplimiento.

Con este Plan definimos la ruta que nos conducirá al cumplimiento de lo propuesto, y con el apoyo del equipo de trabajo de la Superintendencia de Administración Tributaria, me comprometo a brindar todos mis conocimientos, competencias y experiencia para proveer al Estado los recursos que demanda para promover el desarrollo del país. (Calderón, 2018)

#### **2.4.6 Intendencia de Atención al Contribuyente**

Es la dependencia encargada de velar porque en la atención a los contribuyentes y público en general, se preste un servicio eficaz y eficiente, proporcionándoles formación, capacitación e información oportuna y fidedigna, conforme a sus requerimientos y necesidades, en procura de una cultura organizacional de servicio al contribuyente; y, planificar, desarrollar e impulsar programas y proyectos de

divulgación, educación y concienciación dirigidos a fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

#### **2.4.7 Intendencia de Recaudación**

Es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la SAT tiene en materia de planificación, organización, evaluación y ejecución de las actuaciones que, faciliten, controlen y promuevan el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

#### **2.4.8 Intendencia de Fiscalización**

Es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la SAT tiene en materia de supervisión, inspección, verificación y determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras sustantivas y formales.

### **2.5 El Presupuesto**

Un presupuesto es un plan operaciones y recursos de una empresa, que se formula para lograr en un cierto periodo los objetivos propuestos y se expresa en términos monetarios. En otras palabras, hacer un presupuesto es simplemente sentarse a planear lo que quieres hacer en el futuro y expresarlo en dinero.

#### **2.5.1 El Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado**

Los presupuestos públicos son la expresión anual de los planes del Estado elaborados en el marco de la estrategia de desarrollo económico y social, en aquellos aspectos que exigen por parte del sector público, captar y asignar los recursos conducentes para su normal funcionamiento y para el cumplimiento de los programas y proyectos de inversión, a fin de alcanzar las metas y objetivos sectoriales regionales e institucionales. El Organismo Ejecutivo, por intermedio del Ministerio de Finanzas Públicas, consolidará los presupuestos institucionales y elaborará el presupuesto y las cuentas agregadas del sector público. Además, formulará el presupuesto multianual.

El Estado de Guatemala, como lo establece la Constitución Política de la República de

Guatemala, también debe desarrollar su presupuesto para el ejercicio fiscal de cada año, en el cual debe incluir la estimación de los distintos ingresos que puede percibir, así como la estimación de egresos que tendrá. Al respecto, la Ley Orgánica del Presupuesto en el Artículo 23, establece que: “El Organismo Ejecutivo deberá presentar al Congreso de la República el proyecto de presupuesto de ingresos y egresos del Estado para cada año fiscal a más tardar el dos de septiembre del año anterior al que va a regir.”

Cuando el proyecto de ley ya se encuentra en el Congreso de la República de Guatemala, éste debe aprobarlo a más tardar treinta días antes de su entrada en vigencia, de no ser así seguirá rigiendo la Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado vigente, con las modificaciones y ajustes que el Congreso de la República le hiciera.

### **2.5.2 Organización Presupuestaria**

Es fundamental analizar la forma en que se ha estudiado el presupuesto y su organización, así como la clasificación de las respectivas cuentas. Después de la presentación del Presupuesto al Congreso de la República, el público puede tener acceso a la iniciativa de ley del mismo, la cual presenta la información completa aunque de una manera poco detallada.

En relación a la publicidad de la información presupuestaria, de conformidad con el Artículo 30 de la Constitución Política de la República de Guatemala, todos los actos de la administración son públicos, y los interesados tienen derecho a obtener, en cualquier tiempo, los informes, copias, reproducciones y certificaciones que se soliciten, así como también la exhibición de los expedientes que se deseen consultar.

Los efectos del Artículo en mención, también alcanzan lo relacionado con el presupuesto de los ingresos y gastos estatales. Por otra parte, en el Artículo 8 del Reglamento de la Ley Orgánica del Presupuesto, se indica que la publicidad consiste en uno de los principios presupuestarios, por lo cual los presupuestos tanto del

gobierno central como también de sus entidades descentralizadas y autónomas tienen que ser del conocimiento público. (Quiroz, 2015)

El Artículo 18 del Reglamento de la Ley Orgánica del Presupuesto Acuerdo Gubernativo 240-98 señala que el proyecto de presupuesto, tiene que contener como mínimo la exposición de los motivos y el detalle cuantitativo de los ingresos y egresos en las siguientes clasificaciones:

Clasificación económica de los ingresos.

Clasificación económica del gasto.

Clasificación institucional por objeto de gasto.

Clasificación institucional por finalidad y función.

Clasificación institucional regional.

Clasificación regional y finalidad.

Clasificación de la cuenta de ahorro, inversión y financiamiento.

### **2.5.3 Ejecución Presupuestaria**

Es el proceso mediante el cual las instituciones realizan adquisiciones de insumos necesarios para producir bienes o servicios. Proveer a la sociedad para el control de la ejecución conlleva tres etapas; el compromiso presupuestario, el devengado y el de pago; se realiza de conformidad a la programación financiera del período fiscal.

Para la ejecución presupuestaria se hará de conformidad a la ley orgánica de presupuesto, como literalmente dice, en su Artículo 30.- “Programación de la Ejecución”....”El Ministerio de Finanzas Públicas, las entidades y organismos que financieramente dependen total o parcialmente del presupuesto general de ingresos y egresos del Estado, propondrán a dicho Ministerio la programación de la ejecución física y financiera de sus presupuestos, esto fijará las cuotas de compromisos, devengados y pagos considerando el flujo estacional de los ingresos, la capacidad real de ejecución y el flujo de fondos requeridos para el logro oportuno y eficiente de las metas de los programas y proyectos”.

### **2.5.3.1 Ingresos**

Es lo que percibe la institución pública durante el período fiscal bajo los rubros clasificados en; ingresos corrientes, privativos y donaciones. Estos ingresos se ejecutan de conformidad a las normas presupuestarias vigentes y lo contemplado en programas de funcionamiento y de inversión.

#### **Fuente de ingresos**

Es la procedencia de ingresos, clasificados en: ingresos corrientes, capital, tributarios, no tributarios, donaciones, préstamos internos y externos, de conformidad con las leyes vigentes, normas, reglas, acuerdos etc. Se programan de conformidad a las políticas presupuestarias para ejecutar actividades programadas. Además de identificar la fuente de ingresos y la clasificación, es necesario llevar los controles de lo que se percibe durante el ejercicio por impuestos, tasas, derechos, transferencias a instituciones estatales, venta de activos, títulos de acciones, rentas a propiedad pública, crédito público y el saldo de caja. (Pantzay, 2011)

### **2.5.3.2 Gastos**

Para la organización de los informes de los gastos en el proyecto de presupuesto, existen varios tipos de clasificaciones.

Las de los gastos en mención, son aquellas que permiten llevar a cabo un análisis del gasto público desde varios puntos de vista. Con las mismas, existe la posibilidad de evaluar la naturaleza económica del gasto, las regiones geográficas hacia las cuales se dirige el gasto, las instituciones del gobierno que reciben los recursos, o bien las finalidades y funciones del gasto.

Clasificación institucional del gasto: consiste en una de las más importantes. Durante las presentaciones del presupuesto, la parte del gasto se organiza de conformidad con la clasificación institucional, debido a que permite la clara identificación de los recursos que recibe cada institución estatal, siendo sus objetivos los que a continuación se indican:

Distinción de los niveles institucionales a cargo de la toma de decisiones, en cuanto a la obtención de ingresos y a la realización de los gastos.

Facilitamiento de la responsabilidad administrativa de cada institución en el proceso presupuestario.

Establecimiento de las orientaciones del gasto en cuanto a la política gubernamental. Permite la utilización de clasificadores derivados del gasto.

Favorecimiento de la integración de las cuentas de las distintas instituciones públicas, con la finalidad de satisfacer los requerimientos necesarios para el análisis económico y social. (Quiroz, 2015)

### **3. Metodología**

La metodología corresponde a la explicación en detalle de qué y cómo se hizo para resolver el problema de la investigación relacionada con los efectos de las exenciones tributarias de los centros educativos privados en la recaudación fiscal por el incumplimiento en el pago de impuestos.

#### **3.1 Definición y delimitación del problema**

La definición y delimitación del problema son los siguientes:

##### **3.1.1 Definición del Problema**

Las leyes tributarias guatemaltecas son claras y los centros educativos privados deben cumplir con el pago y presentación de los impuestos en las actividades lucrativas que realicen, tales como librerías, servicio de transporte, tiendas, venta de calzado, ventas de uniformes, internet, entre otras en las cuales deben cumplir con las obligaciones contables, formales o de retención que pudieren corresponderles a estas entidades, lo cual en la actualidad no se cumple totalmente, lo que provoca efectos negativos en la recaudación tributaria y por ende en los ingresos que el Estado percibe anualmente.

##### **Planteamiento del problema.**

¿Qué efectos produce en la recaudación fiscal el incumplimiento del pago de los impuestos de los centros educativos privados en Guatemala y cómo fiscalizarlo?

##### **3.1.2 Delimitación del Problema.**

**Ámbito geográfico:** Guatemala, Guatemala.

**Ámbito sectorial:** centros educativos privados

**Ámbito personal o unidades de análisis:** departamento de recaudación y fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria, Ley de presupuesto anual de ingresos y egresos del Estado para el período fiscal 2018.

**Ámbito temporal:** año 2018.

## **3.2 Objetivos**

Los objetivos que se pretenden alcanzar son:

### **3.2.1 Objetivo General:**

Analizar el efecto de las exenciones tributarias de los Centros Educativos Privados en la recaudación fiscal por el incumplimiento en el pago de impuestos.

### **3.2.2 Objetivos específicos:**

- Verificar cuáles son los impuestos exentos de los Centros Educativos Privados.
- Determinar el impacto que produce no disponer de los recursos que se obtendrían de los impuestos exentos.
- Identificar entes fiscalizadores de la Superintendencia de Administración Tributaria específicamente para Centros educativos privados.

## **3.3 Diseño utilizado**

El diseño utilizado fue experimental transeccional correlacional-causal que se desarrolló por medio de una encuesta de opinión.

También se utilizó el diseño no experimental longitudinal o evolutivo, ya que se realizaron estudios para recabar datos en dos puntos de tiempo con el fin de analizar los cambios ocurridos, sus causas y efectos.

## **3.4 Unidad de Análisis**

Departamento de recaudación de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Departamento de fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Ministerio de Finanzas Públicas (plataforma, publicaciones de cifras en recaudación de ingresos).

## **3.5 Período histórico**

Período fiscal 2018.

### **3.6 Ámbito geográfico de la investigación**

Guatemala, Guatemala.

### **3.7 Universo y tamaño de la muestra**

Superintendencia de Administración Tributaria

- Departamento de Recaudación
- Departamento de fiscalización

Padres de familia con hijos en Centros Educativos Privados.

### **3.8 Instrumentos de la Investigación**

Los instrumentos de investigación utilizados son:

Fichas bibliográficas: utilizadas para registrar y resumir los datos extraídos de fuentes bibliográficas (como libros, revistas y periódicos) o no bibliográficas.

Cuestionarios: efectuados al departamento de fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Encuestas: efectuadas a los padres de familia con hijos inscritos en Centros Educativos Privados.

Consulta: efectuada a la Unidad de Información Pública de SAT.

### **3.9 Resumen del procedimiento usado**

El procedimiento utilizado para obtener la información del trabajo que presento, se realizó de conformidad a los instrumentos de investigación descritos anteriormente. Adicional, se efectuaron estudios a las leyes tributarias y se consultaron estadísticas tributarias en el portal de SAT como en el Ministerio de Finanzas Públicas. Dichos procedimientos fueron efectuados con el fin de cumplir los objetivos planteados.

#### 4. Discusión de resultados

Se presentan los resultados obtenidos del problema planteado “Efecto de las Exenciones Tributarias de los Centros Educativos Privados en la Recaudación Fiscal por el incumplimiento en el pago de impuestos”. Dichos resultados se obtuvieron recabando información de las leyes tributarias guatemaltecas; el Departamento de recaudación y el de Fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria; así como un grupo de 121 padres de familia que han tenido experiencia con los Centros Educativos Privados. Los resultados que se desarrollan a continuación se encuentran orientados de acuerdo a los objetivos específicos y al objetivo general, para lo cual se pudo determinar lo siguiente:

##### 4.1 Impuestos exentos para los Centros Educativos Privados.

Después de analizar las leyes tributarias de manera individual, determinó que los Centros Educativos Privados gozan en algunos casos de exenciones parciales como en el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre la Renta, en los cuales se establece que únicamente están exentos de impuestos las colegiaturas, matrícula anual y derecho a examen autorizados por la autoridad competente, por lo cual las actividades lucrativas de estos establecimientos, tales como librerías, servicio de transporte, tiendas, venta de calzado y uniformes, internet, imprentas y otras actividades están afectas al impuesto. A continuación se detallan los impuestos exentos conforme la normativa legal vigente en el período 2018.

**Cuadro 1**

##### **Impuestos exentos de Centros Educativos Privados en las leyes**

<b>Ley</b>	<b>Exento</b>	<b>Afecto</b>
Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado –IVA-.	Matrícula anual Colegiatura Derecho a exámenes	Actividades extracurriculares: Clases de música, danza, fútbol, entre otros, fuera de la jornada establecida. Otros servicios: Librerías, servicio de transporte, tiendas, venta de calzado y uniformes, internet, imprentas y otras actividades lucrativas.

**Impuestos exentos de Centros Educativos Privados en las leyes  
(segunda parte)**

<b>Ley</b>	<b>Exento</b>	<b>Afecto</b>
Libro I, Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria.	Matrícula anual Colegiatura Derecho a exámenes	Actividades extracurriculares: Clases de música, danza, fútbol, entre otros, fuera de la jornada establecida. Otros servicios: Librerías, servicio de transporte, tiendas, venta de calzado y uniformes, internet, imprentas y otras actividades lucrativas.
Decreto 15-98, Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles.	Total	
Decreto 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad.	Total	
Decreto 37-92 Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial Para Protocolos	Que realicen planes y programas oficiales de estudios, así como los autorizados como experimentales, cuando el pago del impuesto les corresponda.	

Fuente: elaboración propia con base en información de investigación realizada

**4.2 Impacto que produce no disponer de los recursos que se obtendrían de los impuestos exentos en los Centros Educativos Privados.**

Al analizar los estudios consultados, se determinó que los impuestos exentos corresponden a un gasto tributario, es decir una parte de la recaudación tributaria que el Estado deja de percibir, como resultado de tratamientos tributarios especiales, atendiendo a su objetivo superior como herramienta de la política pública; cuya finalidad es estimular la actividad económica favoreciendo a determinados sectores y actividades seleccionadas de la economía contenidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, leyes ordinarias e instrumentos de política económica previstas por el Estado.

**Cuadro 2**  
**Gasto tributario al año 2018 en millones de quetzales**

Beneficiarios	ISR	IVA	TOTAL	%	Posición
<b>I. Constitucionales</b>	<b>1,608.29</b>	<b>1,180.47</b>	<b>2,788.76</b>	<b>21.31%</b>	
Universidades	316.59	256.84	573.43	4.38%	9
Centros Educativos	401.32	550.82	952.15	7.28%	5
IGSS	890.37	363.70	1,254.08	9.58%	3
COG Y CDAG	-	9.11	9.11	0.07%	16
<b>II. Leyes ordinarias</b>	<b>2,383.65</b>	<b>7,913.90</b>	<b>10,297.55</b>	<b>78.69%</b>	
Beneficiarios D 29-89*	371.32	327.85	699.17	5.34%	7
Beneficiarios D 65-89*	81.84	-	81.84	0.63%	14
Actividades mercantiles		899.24	899.24	6.87%	6
Iglesias	55.16	2.52	57.67	0.44%	15
Instituciones de asistencia social	517.68	596.66	1,114.34	8.52%	4
Misiones diplomáticas e internacionales	-	243.42	243.42	1.86%	11
Cooperativas	86.16	127.66	213.82	1.63%	12
Generación de energía eléctrica	116.76	10.71	127.47	0.97%	13
Minas, canteras y extracción petrolera		-	-		
Empleados en relación de dependencia	618.48	-	618.48	4.73%	8
Personas individuales, familias	-	3,806.13	3,806.13	29.08%	1
Intermediación financiera	206.15	1,761.01	1,967.17	15.03%	2
Instituciones gubernamentales	330.10	138.68	468.78	3.58%	10
<b>TOTAL</b>	<b>3,991.94</b>	<b>9,094.37</b>	<b>13,086.31</b>	<b>100.00%</b>	

**Fuente: elaboración propia con base en información de investigación realizada**

Para el año 2018 se encontraban inscritos en SAT 3,959 Centros Educativos Privados, de los cuales 3,592 se encontraban afiliados al Impuesto Sobre la Renta y 3,583 se encontraban afiliados al Impuesto al Valor Agregado.

Así mismo se obtuvo información que la recaudación obtenida por los Centros Educativos Privados al ejercicio fiscal 2018 fue de 209.81 millones de quetzales. Por lo tanto se presenta la diferencia entre el gasto tributario estimado y la recaudación obtenida en tabla siguiente:

**Cuadro 3**  
**Gasto tributario de los Centros Educativos Privados al año 2018**  
**En millones de quetzales**

Concepto	ISR	IVA	TOTAL ESTIM.	RECAUDACIÓN	DIFERENCIA
Gasto tributario	401.32	550.82	952.15	209.81	742.34

**Fuente: elaboración propia con base en información de investigación realizada**

Por lo tanto se puede establecer que el gasto tributario para el ejercicio fiscal 2018 fue de Q 742.34 millones de quetzales en Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado, lo cual es un monto significativo, y, al no contar con esos ingresos, afectaron de manera negativa al Estado, ya que dicho monto hubiera sido de utilidad para financiar los presupuestos de los Ministerios de Salud, Gobernación, Agricultura y Economía.

#### **4.3 Entes fiscalizadores de la Superintendencia de Administración Tributaria para Centros Educativos Privados.**

La Superintendencia de Administración Tributaria a través del Departamento de Fiscalización, es el encargado de realizar las auditorías a los Centros Educativos Privados, con el fin de verificar y determinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

##### **4.3.1 Otros entes fiscalizadores de Centros Educativos Privados**

Dentro de las entidades que colaboran con la Superintendencia de Administración Tributaria en la verificación y fiscalización de los cobros realizados por los Centros Educativos Privados, se constató que participan el Ministerio de Educación y DIACO y en la verificación de facturación únicamente SAT.

Así mismo se determinó que existen otros entes encargados de inspeccionar el cumplimiento de las obligaciones de los Centros Educativos Privados, así como verificar que los cobros realizados cumplan con lo normado en la legislación vigente. A continuación se describen los entes identificados:

#### Cuadro 4

##### Otros entes fiscalizadores de Centros Educativos Privados

Ente	Función
Ministerio de Educación de Guatemala -MINEDUC-	Es el responsable de la educación en Guatemala, por lo que le corresponde aplicar el régimen jurídico a todo lo relacionado a los servicios escolares y extra-escolares para la educación de la población.
Dirección y Asistencia al Consumidor -DIACO-	Tiene a su cargo realizar las acciones de seguimiento y denuncia, asimismo supervisar, investigar y visitar establecimientos comerciales y de servicios, constatando el cumplimiento a la normativa nacional en materia de derechos del consumidor y usuario.  En los casos en que se encuentren anomalías se fracciona acta de mérito sobre los hallazgos y se traslada la documentación al Departamento Jurídico, a efecto de determinar las infracciones y sanciones que correspondan aplicar.
Procuraduría de los Derechos Humanos	Tienen competencia para intervenir en casos de reclamo o queja sobre violaciones de Derechos Humanos en todo el territorio nacional.  Dentro de sus atribuciones se encuentra investigar toda clase de denuncias que le sean planteadas por cualquier persona, sobre violaciones a los Derechos Humanos

Fuente: elaboración propia con base en información de investigación realizada.

#### 4.3.1.1 Fiscalización por medio de los padres de familia.

Los padres de familia juegan un papel importante para evitar que los Centros

Educativos Privados realicen cobros por actividades lucrativas sin emitir la factura correspondiente, así como cobros indebidos. Por lo cual al verificar el incumplimiento de las obligaciones de dichos centros, deben proceder a efectuar la respectiva denuncia y contribuir a la fiscalización y recaudación del mismo.

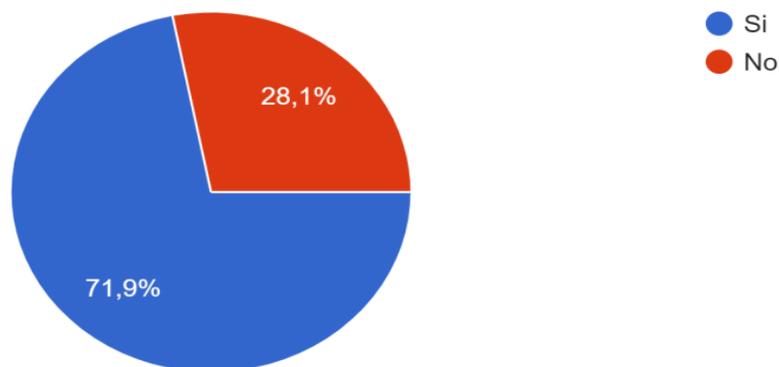
Se realizó una encuesta a 121 padres de familia que han tenido experiencia con algún Centro Educativo Privado, tomando las principales respuestas que se describen en los apartados siguientes.

### **Conocimiento sobre las únicas exenciones otorgadas a los Centros Educativos Privados.**

Se determinó que el 71.9% tiene conocimiento que los Centros Educativos Privados están exentos de impuestos únicamente por matrícula anual, colegiatura y derecho a examen, por lo cual debieran extender recibo únicamente, y por los cobros adicionales a estos deben extender factura y enterar el impuesto. Y el 28.1% no tiene conocimiento de ello. Por lo cual se afirma que la mayoría conoce la obligación de extender factura de parte de dichos centros educativos en los cobros adicionales.

**Gráfico 1**

### **Padres de familia que conocen las únicas exenciones de los Centros Educativos Privados**



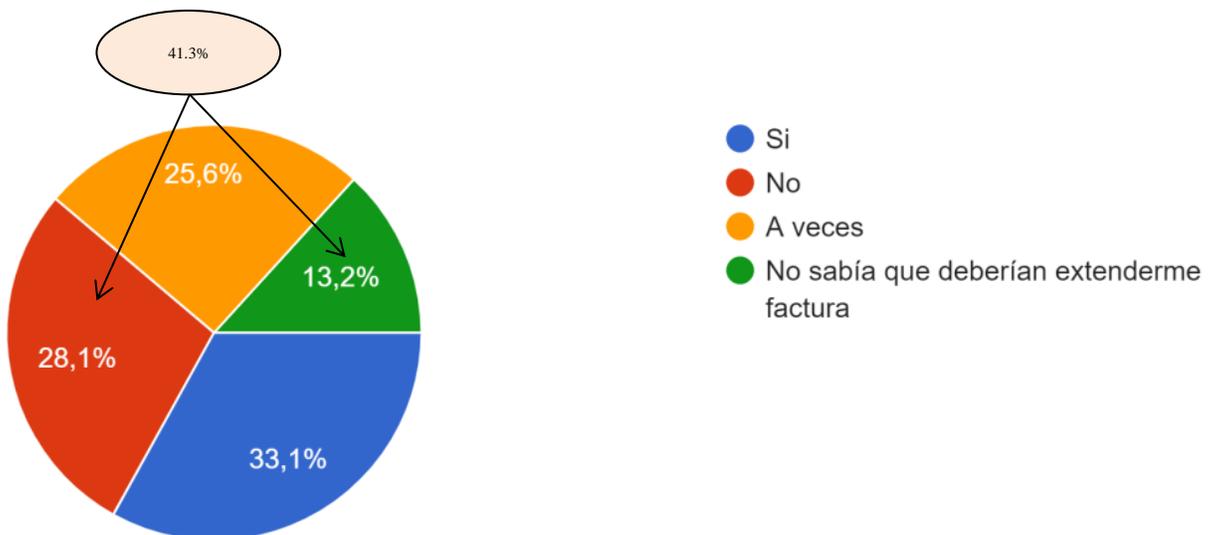
**Fuente: elaboración propia con base en información de investigación realizada.**

### Padres de familia que exigen factura por los pagos adicionales

Como se estableció anteriormente, el mayor porcentaje de padres de familia conoce la obligación de los Centros Educativos Privados en extender factura, de ellos el 33.1% sí exige la factura, el 28.1% no exige, el 25.6% lo exige a veces y el 13.2% no sabía la obligación de extenderles factura. Por lo cual a grandes rasgos se observa que el mayor porcentaje sí exige factura, sin embargo, al unir los porcentajes donde no exigen y no sabían que debieran exigir, se establece que supera la cantidad de los que sí exigen, lo cual significa que al no exigir o a veces exigir fomenta la omisión de las obligaciones por parte de dichos centros, lo que ocasiona dejar de percibir estos impuestos tributarios.

Gráfico 2

### Padres de familia que exigen factura por los pagos adicionales



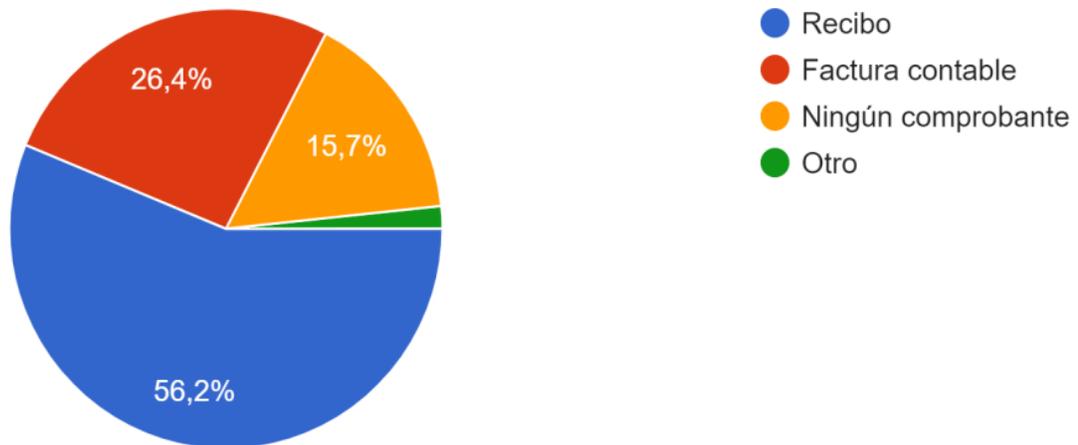
Fuente: elaboración propia con base en información de investigación realizada.

### Comprobantes recibidos por pagos adicionales a Centros Educativos Privados

Se determinó que al 56.2% únicamente les han extendido un recibo, al 26.4% sí les han extendido factura contable, 15.7% ningún comprobante y 1.7% otro comprobante. Por lo cual se puede determinar que únicamente el 26.4% de Centros Educativos Privados cumplen con dicha obligación, lo cual afirma que el 73.6% efectivamente aprovechan el

beneficio de la exención para evadir pagar impuestos afectos.

**Gráfico 3**  
**Comprobantes recibidos por pagos adicionales a Centros Educativos Privados**



Fuente: elaboración propia con base en información de investigación realizada.

#### **4.3.2 Formas de presentar denuncias ante los entes fiscalizadores de los Centros Educativos Privados**

Se constató que se pueden realizar denuncias a la Superintendencia de Administración Tributaria al call center para que ellos transfieran dicha denuncia a la unidad correspondiente y en la página del portal de la SAT.

Así mismo se determinó que la mayoría de padres de familia no están enterados de algún medio para presentar dichas denuncias ni de ninguna entidad donde presentar la denuncia.

Por las razones antes expuestas es importante que la Administración Tributaria divulgue los medios para presentar denuncias, para los cuales se investigó e identificó que existen diferentes formas y medios, las cuales se detallan a continuación:

## Cuadro 5

### Formas de presentar denuncias de los Centros Educativos Privados

Ente	Forma de presentar la denuncia	Contacto
Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-	A través del área de denuncias y quejas, llenando un formulario en el portal o llamando al call center.	PBX:1550 Web: <a href="https://portal.sat.gob.gt/portal/contacto/denuncias-no-facturacion/">https://portal.sat.gob.gt/portal/contacto/denuncias-no-facturacion/</a>
Ministerio de Educación de Guatemala -MINEDUC-	A través del área de quejas, comentarios y sugerencias, llenando un formulario en el portal o llamando al PBX.	PBX: 1503 Web: <a href="http://www.mineduc.gob.gt/qcs/App/view/frmlIngresoQueja.aspx">http://www.mineduc.gob.gt/qcs/App/view/frmlIngresoQueja.aspx</a>
Dirección y Asistencia al Consumidor -DIACO-	A través del departamento de verificación y vigilancia, llenando un formulario en el portal o llamando al PBX.	PBX: 1544, al 2501-9600 Web: <a href="http://quejas.diacogob.gt/quejaweb/form_tbl_queja_web/">http://quejas.diacogob.gt/quejaweb/form_tbl_queja_web/</a>
Procuraduría de los Derechos Humanos	Llamando al área de quejas.	PBX: 1555

**Fuente:** elaboración propia con base en información de investigación realizada.

#### 4.3.3 Fiscalizaciones efectuadas por la Superintendencia de Administración Tributaria.

Se determinó que cada principio de año, entre enero y febrero, una unidad del departamento de fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria, realiza la revisión y detección de las actividades no exentas de impuestos, así como la

emisión de las respectivas facturas. Por lo cual se puede afirmar que cuentan con un plan de fiscalización para el debido cumplimiento.

Para el año 2018, la Superintendencia de Administración Tributaria recibió 423 denuncias contra colegios, de ellas decidieron fiscalizar 244. De los 244 fiscalizados, 74 centros educativos fueron notificados y deben presentar sus pruebas de descargo.

Los cobros más recurrentes detectados han sido por venta de uniformes, venta de útiles (agenda del colegio), cobro de moras por no pagar a tiempo, servicio de transporte, cobro de uso de internet, servicio de fotocopia e impresiones, cuotas extraordinarias por graduación y excursiones. A partir de las denuncias, los centros privados que resulten señalados podrían recibir como sanción el cobro del 100% de los impuestos omitidos por la omisión del pago del tributo y una multa que no podrá ser menor a Q.10,000.00 o Q5,000.00 si son pequeños contribuyentes por la omisión de entregar facturas.

#### **4.3.3.1 Sanciones en las que podrían incurrir los Centros Educativos Privados**

El Código Tributario establece las multas de los contribuyentes. Las sanciones más importantes a tomar en cuenta si se incurre en incumplimiento son las siguientes:

**Cuadro 6**

#### **Infracciones por incumplimiento de los Centros Educativos Privados**

<b>Concepto</b>	<b>Multa</b>	<b>Base legal</b>
No emitir o no entregar facturas, notas de débito, notas de crédito o documentos exigidos en la forma y plazo establecidos en las leyes.	Hasta el 10% de los ingresos brutos obtenidos en el establecimiento sancionado durante el último período mensual. Dicha multa no podrá ser menor a Q.10,000.00 ó Q5,000.00 si son pequeños contribuyentes.	Art. 85 y 86 C.T.
Omisión del pago de tributos	100% del importe del tributo omitido.	Art. 88,89 C.T.

**Infracciones por incumplimiento de los Centros Educativos Privados  
(Segunda parte)**

<b>Concepto</b>	<b>Multa</b>	<b>Base legal</b>
Pago extemporáneo de tributos retenidos, percibidos y del Impuesto al Valor Agregado.	100% del impuesto retenido o percibido o el pago resultante del IVA. Si lo hiciere efectivo antes de ser requerido por la AT, se reducirá en un 50%. Transcurridos 30 días hábiles a partir de la notificación sin que cumpla en enterar los impuestos, pasará a proceso penal.	Art. 70, 90 y 91 C.T.
Resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.	1% de los ingresos brutos obtenidos durante el último período declarado en el régimen del impuesto a fiscalizar. Si se constituyen en forma inmediata, la sanción se duplicará.	Art. 93 C.T
No llevar al día los libros contables u otros registros obligatorios o llevarlos de forma distinta al CC y las leyes tributarias específicas.	Q.5, 000.00, cada vez que se le fiscalice.	Art. 94 C.T
No percibir o retener los tributos, conforme el CT y las leyes específicas de cada impuesto.	Multa equivalente al impuesto cuya percepción o retención omitiere	Art. 94 C.T

**Infracciones por incumplimiento de los Centros Educativos Privados  
(Tercera parte)**

Concepto	Multa	Base legal
Extender facturas, notas de débito, notas de crédito u otros documentos que no cumplan con los requisitos formales según la ley específica.	Q.100.00 por cada documento. El máximo de sanción será de Q.5,000.00, en cada período mensual. En ningún caso la sanción máxima excederá del 2% de los ingresos brutos obtenidos en el último período mensual en el que haya reportado ingresos.	Art. 94 C.T
El Agente de Retención que no extienda o extienda extemporáneamente, la constancia de retención efectuada.	Multa de Q.1,000.00 por cada constancia de retención no entregada en tiempo.	Art. 94 C.T

**Fuente: elaboración propia con base en información de investigación realizada.**

**4.4 Efecto en la recaudación fiscal por el incumplimiento en el pago de impuestos.**

Las exenciones tributarias son fundamentales en los Centros Educativos Privados, ya que están reguladas constitucionalmente así como la libertad de educación y asistencia económica estatal. El principio de legalidad regulada en la Constitución Política de la República de Guatemala, establece que 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, dentro de las cuales se encuentran las exenciones, es por ello que en cada ley decretada se establecen las exenciones otorgadas.

Los Centros Educativos Privados están regulados en la legislación guatemalteca, la

cual reconoce tres tipos de servicios que pueden brindar: los servicios curriculares, que corresponden a la jornada ordinaria autorizada a través de un instrumento legal otorgado por el Ministerio de Educación, donde se autoriza una cuota mensual, una cuota de inscripción y una cuota por derecho de examen, dichos servicios están exentos totalmente de impuestos; servicios extracurriculares, los cuales en apoyo al sistema educativo de la institución, se hacen en una jornada posterior a la autorizada cuyos objetivos son reforzar, fomentar o enseñar algo adicional que en la jornada ordinaria no da tiempo, dichos servicios no se encuentran exentos de impuestos; y los servicios adicionales, que como su nombre lo dice son servicios extras que brindan los Centros Educativos Privados tales como librerías, servicio de transporte, tiendas, venta de calzado y uniformes, internet, imprentas y otras actividades, las cuales no están exentas de impuesto.

Se pudo determinar que los cinco cobros más comunes realizados por los Centros Educativos Privados corresponden en primer lugar los uniformes, seguido de los útiles escolares, las excursiones, las cuotas de aniversario o celebraciones, y bus escolar; de dichos cobros, se pudo determinar conforme a la encuesta realizada a los padres de familia, que solo un 26.4% de colegios cumplen con emitir factura por los pagos afectos, ya que el 73.6% ha recibido únicamente un recibo simple, otro comprobante o ningún comprobante. Para el año 2018, la Superintendencia de Administración Tributaria recibió 423 denuncias contra colegios, de ellas decidieron fiscalizar 244. De los 244; 74 centros educativos fueron notificados y deben presentar sus pruebas de descargo. A partir de las denuncias, los centros privados que resulten señalados podrían recibir como sanción el cobro del 100% de los impuestos omitidos por la omisión del pago del tributo y una multa de hasta el 10% de los ingresos brutos obtenidos en el establecimiento sancionado durante el último período mensual, que no podrá ser menor a Q.10, 000.00 o Q5,000.00 si son pequeños contribuyentes.

También se pudo determinar que los padres de familia en su mayoría sí están enterados que los Centros Educativos Privados deben emitir facturas por los pagos extracurriculares y adicionales, sin embargo pocos exigen dicho documento al momento

de efectuar el pago.

Por lo anterior se pudo establecer que si bien es cierto que las exenciones cumplen con uno de los principios constitucionales de equidad y justicia tributaria, éstas han sido interpretadas y utilizadas por los Centros Educativos Privados a conveniencia, tomando todos sus servicios (curriculares, extracurriculares y adicionales) como exentos y por ende no entregar ni enterar al fisco los impuestos provenientes de las actividades lucrativas realizadas lo que conlleva a causar un efecto negativo en el cumplimiento de la meta de recaudación de impuestos, lo que provoca no contribuir al gasto público y mayor endeudamiento al Estado.

#### **4.4.1 Propuesta de herramienta denominada “Asiste Educa Web”**

Con los resultados obtenidos, se determinó que una de las causas principales de no enterar al fisco el pago de los impuestos afectos en los Centros Educativos Privados, se deriva que la Administración Tributaria con otras entidades realizan fiscalizaciones y auditorías a los Centros Educativos Privados, éstas fiscalizaciones no abarcan lo suficiente para exigir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

En la actualidad no existe una herramienta que permita controlar los ingresos percibidos por los Centros educativos Privados, es por ello que una propuesta para contribuir a mejorar la recaudación, es la creación de una herramienta que permita llevar el control y registro de todos los ingresos que perciban los Centros Educativos Privados, debiendo informar a la Administración Tributaria los pagos a favor de dichos centros.

A continuación se describen los puntos más importantes a considerar sobre esta herramienta.

#### **Reformas a contemplar para desarrollar la herramienta:**

Para que esta herramienta se implemente, es indispensable cumplir con el principio de legalidad, por el cual se agregaría un numeral adicional al artículo 112 A del Código Tributario en cuanto a las obligaciones de los contribuyentes.

**Enfoque:**

El enfoque de esta herramienta va dirigido hacia las personas jurídicas constituidas bajo la denominación de Centros Educativos Privados, cuya responsabilidad de cumplimiento recae sobre el Administrador o quien ejerza la personería de la entidad.

**Actores**

Superintendencia de Administración Tributaria

Centros Educativos

Representante Legal o quien ejerza la personería de la entidad.

Contadores y auditores que presenten sus servicios

**Forma de implementación:**

a. Los Centros Educativos Privados ya constituidos y nuevos, deben obtener su agencia virtual SAT y conectarse a través de internet.

b. El Número de Identificación Tributaria del Centro Educativo Privado será utilizado como administrador y podrá autorizar al operador del sistema.

c. Al ingresar, el sistema mostrará la opción Asiste Educa Web, en el cual el usuario debe seleccionar y dar clic sobre ella.

d. El sistema mostrará el menú para su selección: Ayuda, Ingreso de Datos, Carga Masiva, Reporte de Cumplimiento y Consulta Detalle.

e. El encargado del reporte ingresa los datos manualmente o a través de una carga masiva, para ello se proporcionará un formulario en Excel.

f. Consignados los datos se envían a través de declaración Jurada generada desde el mismo sistema (aun cuando no tenga movimiento).

**Información contenida en la declaración Jurada:**

- a. Número de Identificación Tributaria y nombre de la entidad
- b. Dirección
- c. Período a declarar

Datos de las personas que efectúan los pagos a los Centros Educativos Privados:

- d. Nombre
- e. Número de Identificación Tributaria o Documento Personal de Identificación
- f. Monto cobrado
- g. la herramienta debe contener 3 casillas que indiquen si el cobro fue por servicios curriculares, extracurriculares o adicionales.
- i. Dos casillas indicando si es exento o afecto del impuesto.
- j. Dos casillas indicando si extendieron recibo (No.) o factura (Serie, No.).

Con los datos anteriormente expuestos, el sistema hace la sumatoria y determina el total de ingresos obtenidos por servicios curriculares, extracurriculares y adicionales y con ellos se podría llevar el registro de todos los ingresos percibidos en el período por los centros educativos privados.

**Período a declarar:**

Mensual

**Fecha de presentación:**

La declaración jurada debe presentarse en los primeros diez días hábiles del mes inmediato al período vencido.

**Sanción por omisión de la declaración jurada:**

No presentar este informe a través de la declaración jurada, generará una multa de conformidad con el artículo 94, numeral 13 del Código Tributario.

**Beneficios al implementarlo**

Controlar todos los ingresos que obtengan los Centros Educativos Privados, de tal forma que la Administración Tributaria esté enterada y pueda exigir el pago de

impuestos cuando amerite.

Con estos datos la Administración Tributaria podría establecer parámetros de fiscalizaciones, por ejemplo: determinar de los contribuyentes inscritos quiénes no realizan la descarga de la herramienta y envío de la declaración jurada, o quiénes solo reportan servicios exentos. Esto con el fin de mejorar la fiscalización y por ende la recaudación tributaria.

## **Conclusiones**

1. Los Centros Educativos Privados gozan en algunos casos de exenciones parciales como en el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre la Renta, en los cuales se establece que únicamente están exentos de impuestos las colegiaturas, matrícula anual y derecho a examen autorizados por la autoridad competente, por lo cual las actividades lucrativas de estos establecimientos, tales como librerías, servicio de transporte, tiendas, venta de calzado y uniformes, internet, imprentas y otras actividades están afectas al impuesto.

2. Para el año 2018 se encontraban inscritos en SAT 3,959 Centros Educativos Privados, de los cuales 3,592 se encontraban afiliados al Impuesto Sobre la Renta y 3,583 se encontraban afiliados al Impuesto al Valor Agregado.

3. Los impuestos exentos corresponden a un gasto tributario, es decir una parte de la recaudación tributaria que el Estado deja de percibir, como resultado de tratamientos tributarios especiales. Para el año 2018, la recaudación obtenida por los Centros Educativos Privados fue de 209.81 millones de quetzales. Por lo tanto se puede establecer que el gasto tributario para el ejercicio fiscal 2018 fue de Q 742.34 millones de quetzales en Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado, lo cual se establece que es un monto significativo, y, al no contar con esos ingresos, afectaron de manera negativa al Estado, ya que dicho monto hubiera sido de utilidad para financiar el gasto público.

4. La Superintendencia de Administración Tributaria a través del Departamento de Fiscalización, es el encargado de realizar las auditorías a los Centros Educativos Privados, con el fin de verificar y determinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Así mismo en colaboración con la SAT, existen otros entes encargados en inspeccionar el cumplimiento de las obligaciones, tal es el caso de la Dirección y Asistencia al Consumidor (DIACO), el Ministerio de Educación y la Procuraduría de los Derechos Humanos.

5. Los padres de familia juegan un papel importante en la fiscalización de los Centros Educativos Privados, ya que son los que tienen relación directa con los mismos y pueden realizar la respectiva denuncia a través de los medios disponibles por la SAT, DIACO, Ministerio de Educación y Procuraduría de los Derechos Humanos.

6. Cada principio de año, entre enero y febrero, una unidad del departamento de fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria, realiza la revisión y detección de las actividades no exentas de impuestos, así como la emisión de las respectivas facturas. Por lo cual se puede afirmar que cuentan con un plan de fiscalización para el debido cumplimiento.

7. Si bien es cierto que las exenciones cumplen con uno de los principios constitucionales de equidad y justicia tributaria, éstas han sido interpretadas y utilizadas por los Centros Educativos Privados a conveniencia, tomando todos sus servicios (curriculares, extracurriculares y adicionales) como exentos y por ende no entregar ni enterar al fisco los impuestos provenientes de las actividades lucrativas realizadas lo que conlleva a causar un efecto negativo en el cumplimiento de la meta de recaudación de impuestos, lo que provoca no contribuir al gasto público y endeudar más al Estado.

## **Recomendaciones**

1. Que los Centros Educativos Privados se orienten para poder identificar los ingresos exentos y los provenientes actividades lucrativas afectas al Impuesto al valor Agregado e Impuesto Sobre la Renta, para cumplir con lo establecido en las normas tributarias.
2. Que la Superintendencia de Administración Tributaria fiscalice a los más de 350 Centros Educativos Privados que no se encuentran afiliados al Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Sobre la Renta para determinar si perciben ingresos provenientes de actividades lucrativas sin enterar al fisco.
3. Que los Centros Educativos Privados no aprovechen el beneficio de la exención para evadir impuestos y provocar un mayor gasto tributario para el país.
4. Que la Superintendencia de Administración Tributaria en coordinación con otras entidades aumenten las fiscalizaciones para detectar los cobros adicionales o indebidos de los Centros Educativos Privados.
5. Que los padres de familia contribuyan en denunciar a los Centros Educativos Privados que realizan cobros de actividades lucrativas sin extender factura, así como cobros indebidos que perjudican los Derechos Humanos.
6. Que la Superintendencia de Administración Tributaria implemente un programa en el cual se lleve el estricto control y cumplimiento de todos los ingresos que los Centros Educativos Privados perciban, para mejorar la fiscalización y evitar la evasión de impuestos.
7. Que otros investigadores se interesen en continuar con la búsqueda de soluciones a este problema que posiblemente no fue resuelto en su totalidad, para contribuir a fomentar la recaudación, la cultura tributaria, así como fortalecer conocimientos para este tipo de contribuyentes al momento de brindar alguna asesoría.

## **Bibliografía**

CEPAL C. E. (2018). Informe Macroeconómico de Guatemala. Publicaciones CEPAL.

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

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

Congreso de la República de Guatemala. (1992). Decreto 37-92. Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos. Guatemala. Infile

Congreso de la República de Guatemala. (1998). Decreto 15-98. Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles. Guatemala. Infile

Congreso de la República de Guatemala. (2008). Decreto 73-2008. Ley del Impuesto de Solidaridad. Guatemala. Infile

Congreso de la República de Guatemala. (2012). Decreto 10-2012. Ley de Actualización Tributaria. Guatemala. Infile

Diccionario de la RAE. (Pg. 328).

Guatemala, C. d. (1991). Decreto 12-91 Ley de educación Nacional. Guatemala, Guatemala.

Monterroso Velásquez, G. E. (2007). Fundamentos tributarios : sistema tributario de la República de Guatemala. Guatemala. Comunicación Gráfica G&A.

Pantzay, J. D. (2011). Ejecución Presupuestaria de Ingresos y Egresos en una Institución Autónoma. Guatemala (tesis de pregrado). Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala.

Presidente de la República de Guatemala. (2013). Acuerdo 2013-2013. Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria. Guatemala. Infile

Presidente de la República de Guatemala. (2013). Acuerdo 5-2013. Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Guatemala. Infile

Presidente de la República de Guatemala. (2013). Acuerdo 4-2013. Reglamento de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos. Guatemala. Infile

Presidente de la República de Guatemala. (2015). Acuerdo 36-2015. Reglamento del Régimen de Cuotas para Centros Educativos Privados. Guatemala.

Quiroz, K. L. (2015). La necesidad de fiscalizar y establecer límites a los gastos de representación del Procurador General de la Nación en la Ley Orgánica del Presupuesto Decreto 101-97 del Congreso de la República de Guatemala (tesis de pregrado). Universidad de San Carlos de Guatemala. Guatemala.

Salguero, G. S. (2010). El efecto que causa en el presupuesto de ingresos y egresos del estado las exenciones otorgadas a las universidades privadas (tesis de pregrado). Universidad de San Carlos de Guatemala. Guatemala.

Sánchez, L. M. (2006). Tesis Aspectos Legales, Contables y Financieros a considerar en la Constitución, Organización y Funcionamiento de un Centro Educativo Privado (tesis de pregrado). Universidad de San Carlos de Guatemala. Guatemala.

## E-grafía

Calderón, L. A. (2018). ¿Qué es la SAT?. Superintendencia de Adinistración Tributaria. Obtenido de <https://portal.sat.gob.gt/portal/que-es-la-sat/>

Constituyente, A. N. (1986). Constitución Política de la República de Guatemala. Obtenido de [https://www.oas.org/dil/esp/Constitucion\\_Guatemala.pdf](https://www.oas.org/dil/esp/Constitucion_Guatemala.pdf)

Data, C. A. (20 de Julio de 2012). Exención de impuestos en Guatemala. Obtenido de [https://www.centralamericadata.com/es/article/home/Exencin\\_de\\_impuestos\\_en\\_Guatemala](https://www.centralamericadata.com/es/article/home/Exencin_de_impuestos_en_Guatemala)

Gamarro, U. (13 de Noviembre de 2019). ¿Cuánto deja de percibir Guatemala cada vez que no se alcanza la meta tributaria?. Prensa Libre. Obtenido de <https://www.prensalibre.com/economia/cuanto-deja-de-percibir-guatemala-cada-vez-que-no-se-alcanza-la-meta-tributaria/>

Gamarro U. (10 de Noviembre de 2014). Recaudación pone en riesgo el gasto público. Prensa Libre. Obtenido de <https://www.prensalibre.com/economia/recaudacion-gasto-publico-0-1244875634/>

Gamarro U. (11 de Mayo de 2017). SAT apunta plan de fiscalización a tres grupos de tributantes. Prensa Libre. Obtenido de <https://www.prensalibre.com/economia/sat-apunta-plan-de-fiscalizacion-a-tres-grupos-de-tributantes/>

Bolaños R.M. (7 de Octubre de 2017). Colegios privados solo están exentos en tres cobros, por el resto deben emitir factura. Prensa Libre. Obtenido de <https://www.prensalibre.com/economia/pida-factura-por-los-gastos-en-colegios/>

Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas. (2015). Instructivo para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación para optar al Grado Académico de Maestro en Artes. Obtenido de <http://www.postgrados->

[economicasusac.info/uploads/1/1/8/8/118804562/instructivo\\_artes\\_\\_160618\\_\\_version\\_final.pdf](http://economicasusac.info/uploads/1/1/8/8/118804562/instructivo_artes__160618__version_final.pdf)

## Anexo I



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE  
GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
MAESTRÍA EN GESTIÓN TRIBUTARIA



### **CUESTIONARIO PARA TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN**

**De manera atenta, agradezco sirva contestar el siguiente cuestionario, con el fin de recabar información relacionada a la fiscalización de los Centros Educativos Privados por los cobros adicionales que realizan sin la emisión de la respectiva factura, esto derivado a que dichos Centros Educativos aprovechan el beneficio de las exenciones otorgadas, para tomar todos los cobros como exentos, no pagar impuestos y por ende contribuir negativamente a la recaudación anual de impuestos.**

De antemano agradezco el tiempo brindado.

Nombre:

Cargo:

Departamento:

- 1) ¿Considera que el dejar de percibir impuestos provenientes de centros educativos privados, ha afectado de una manera significativa la meta de recaudación tributaria anual?
- 2) ¿Partiendo del año 2018, se han realizado auditorías a los Centros Educativos Privados para detectar los cobros de actividades lucrativas sin extender la factura correspondiente?
- 3) ¿Cuáles son los principales casos detectados por los que los Centros Educativos Privados cobran y no emiten factura?
- 4) ¿Existe algún plan de fiscalización para verificar la emisión de facturas en los Centros Educativos Privados?
- 5) Existe algún medio para denunciar los cobros adicionales por los Centros Educativos Privados sin emisión de facturas?

- 6) Que otras entidades colaboran con SAT para verificar el cumplimiento de la debida facturación y verificación de montos de los centros educativos privados.

## Anexo II

### Centros Educativos Privados

Universidad de San Carlos de Guatemala  
Facultad de Ciencias Económicas  
Maestría en Gestión Tributaria  
Encuesta de Trabajo Profesional de Graduación

Estimado padre o madre de familia, de manera atenta solicito que conforme a su experiencia responda la presente encuesta relacionada a los cobros realizados por los Centros Educativos Privados.

**\*Obligatorio**

1. ¿Está enterado que los Centros Educativos Privados están exentos de impuestos y por ende pueden extender recibos únicamente por cobros curriculares como matrícula anual, colegiatura y derecho a examen, pero para los cobros extracurriculares y adicionales como excursión, venta de uniforme, bus escolar, entre otros deben extender factura ya que éstos si deben pagar impuestos? \*

*Marca solo un óvalo.*

Si

No

2. ¿Qué pagos extracurriculares y adicionales ha efectuado a los Centros Educativos Privados según su experiencia? Puede marcar varios. \*

*Selecciona todos los que correspondan.*

- Bus escolar  
 Útiles escolares  
 Uniforme  
 Parqueo  
 Aporte de aniversario, día de la madre, etc.  
 Seguro  
 Excursiones  
 Otro  
 Ninguno

3. De los pagos extracurriculares y adicionales que realiza, ¿Qué comprobante le extienden en el colegio? \*

*Marca solo un óvalo.*

- Recibo  
 Factura contable  
 Ningún comprobante  
 Otro

4. Al realizar pagos extracurriculares y adicionales, ¿Usted exige factura por los mismos? \*

*Marca solo un óvalo.*

- Si  
 No  
 A veces  
 No sabía que deberían extenderme factura

5. ¿Considera que los Centros Educativos Privados se aprovechan del beneficio de las exenciones fiscales (no pagar impuestos por cobros curriculares) que se les otorgan para realizar toda clase de cobros sin emitir facturas en los casos en que deberían? \*

*Marca solo un óvalo.*

- Si  
 No  
 Tal vez

6. ¿Considera que al no extender facturas los Centros Educativos Privados por los cobros extracurriculares y adicionales, provocarían efectos negativos en la recaudación de impuestos? \*

*Marca solo un óvalo.*

- Sí  
 No

7. ¿Sabe de algún medio o número para realizar denuncias de los cobros extracurriculares y adicionales que efectúan los Centros Educativos Privados sin extender factura? \*

*Marca solo un óvalo.*

Sí

No

8. ¿De tener información sobre algún medio para dar aviso a las autoridades correspondientes, para que verifiquen los cobros extracurriculares y adicionales sin emitir factura, informaría? \*

*Marca solo un óvalo.*

Sí

No

---

Este contenido no ha sido creado ni aprobado por Google.

Google Formularios

## Anexo III



### Expediente UIPSAT No. 1661-2020 Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-1717-2020

**SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, INTENDENCIA DE ASUNTOS JURÍDICOS, DEPARTAMENTO DE CONSULTAS, UNIDAD DE INFORMACIÓN PÚBLICA.** Guatemala, veinticinco de agosto de dos mil veinte.

**ASUNTO:** IRIS ANDREA BALAN RUIZ, el 12 de agosto de 2020, solicitó a través de correo electrónico a la Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, se le proporcione del periodo de tiempo comprendido de los años 2017 al 2019, las siguientes cantidades: 1) Centros Educativos Privados se encuentran inscritos en SAT, 2) Centros Educativos Privados se encuentran adheridos al Impuesto al Valor Agregado, 3) Centros Educativos Privados se encuentran adheridos al Impuesto Sobre la Renta, y 4) Recaudo de impuestos afectos de los Centros Educativos Privados.

Se tiene a la vista para resolver el expediente **UIPSAT No. 1661-2020**, que contiene la solicitud formulada a través de correo electrónico ante la Unidad de Información Pública, por **Iris Andrea Balan Ruiz** acerca de la información indicada en el asunto.

#### CONSIDERANDO:

Que el artículo 30 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula que todos los actos de la administración son públicos. Los interesados tienen derecho a obtener, en cualquier tiempo, informes, copias, reproducciones y certificaciones que soliciten y expedientes que deseen consultar.

#### CONSIDERANDO:

Que el Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala en el artículo 1 numeral 1, garantiza a toda persona interesada, sin discriminación alguna, el derecho a solicitar y a tener acceso a la información pública en posesión de las autoridades y los sujetos obligados, en los términos y condiciones establecidas. Asimismo, el artículo 4 del citado Decreto regula que el ámbito de aplicación lo constituye la información contenida en registros, fichas, bancos o cualquier otra forma de almacenamiento de información pública, en custodia, depósito o administración de los sujetos obligados.

Página 1 de 3  
Unidad de Información Pública  
R-SAT-IAJ-DC-UIP-1717-2020  
LND/EKORmjar

**CONSIDERANDO:**

Que el Decreto referido en el considerando anterior, se basa en los principios de máxima publicidad de los actos y de la información pública en poder de la administración pública; en la transparencia en el manejo y ejecución de los recursos públicos y actos de la administración pública; en la gratuidad en el acceso a la información pública; en la sencillez y celeridad del procedimiento para el libre ejercicio del derecho de toda persona a tener acceso a la información pública.

**CONSIDERANDO:**

Que conforme el artículo 45 del Decreto citado, la información se proporcionará en el estado en que se encuentre en posesión de los sujetos obligados. La obligación no comprenderá el procesamiento de la misma, ni el presentarla conforme al interés del solicitante.

**CONSIDERANDO:**

Que el artículo 19 del Decreto relacionado regula que el titular de cada sujeto obligado debe designar al servidor público, empleado u órgano interno que fungirá como Unidad de Información, debiendo tener un enlace en todas las oficinas o dependencias que el sujeto obligado tenga ubicadas a nivel nacional; por su parte el artículo 2 de la Resolución número SAT-S-639-2011 del Superintendente de Administración Tributaria establece que el enlace de cada una de las dependencias de la SAT coadyuvará en el adecuado cumplimiento de lo dispuesto en la Ley de Acceso a la Información Pública y demás disposiciones aplicables, quién deberá estar debidamente facultado en lo que compete a la dependencia que representa para la toma de decisiones en materia de acceso a la información pública.

**POR TANTO:**

La Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, conforme a lo anteriormente considerado y con fundamento en los artículos 30 de la Constitución Política de la República de Guatemala; 1, 2, 3, 4, 5, 6, 8, 9, 15, 16, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42 y 45 del Decreto número 57-2008 del Congreso de la Republica de Guatemala y el 2 de Resolución número SAT-S-639-2011 del Superintendente de Administración Tributaria.



Lic. Enrique Acuña Gómez  
Superintendente de Asesoría Jurídica



Licda. Concepción Cortés Díaz  
Jefe de Departamento de Asesoría Jurídica  
Departamento de Consultas  
Industria y Asesoría Jurídica

**RESUELVE:**

- I. Tener por presentada y admitida para su trámite la solicitud formulada a través de correo electrónico a la Unidad de Información Pública, por **Iris Andrea Balan Ruiz**.
- II. Formar el expediente respectivo.
- III.  Trasladar al solicitante lo requerido, atendiendo a las disposiciones reguladas en el artículo 45 del Decreto Número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala, el cual regula que la información se proporcionará en el estado en que se encuentre en posesión de los sujetos obligados. La obligación no comprenderá el procesamiento de la misma, ni el presentarla conforme al interés del solicitante, y de conformidad con lo remitido a esta Unidad por la Intendencia de Recaudación de la Superintendencia de Administración Tributaria, lo cual consiste en 4 cuadros en los cuales se detallan las cantidades requeridas, correspondientes a los años 2017, 2018 y 2019, misma que se encuentra contenida en 1 archivo en formato Excel.
- IV. Informar al requirente que será responsable penal y civilmente por el uso, manejo o difusión de la información pública que por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria se le entrega, conforme lo regulado en el artículo 15 del Decreto Número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala.
- V. Hacer del conocimiento del solicitante, la presente resolución a la dirección de correo electrónico iriandry@hotmail.es, proporcionada para el efecto, adjuntando la información requerida en formato Excel.
- VI. Archivar las presentes actuaciones, una vez diligenciado lo anterior.



Lic. Estrella Acuña Quirós  
Intendencia de Asesoría Jurídica



Licda. Guadalupe Cortés Díaz  
Jefe de Departamento de Asesoría Jurídica  
Departamento de Casos  
Intendencia de Asesoría Jurídica

## Índices de Cuadros

<b>No.</b>	<b>Título</b>	<b>Página</b>
Cuadro 1	Impuestos exentos de Centros Educativos Privados en las leyes	33
Cuadro 2	Gasto tributario al año 2018 en millones de quetzales	35
Cuadro 3	Gasto tributario de los Centros Educativos Privados al año 2018	36
Cuadro 4	Otros entes fiscalizadores de Centros Educativos Privados	37
Cuadro 5	Formas de presentar denuncias de los Centros Educativos Privados	41
Cuadro 6	Infracciones por incumplimiento de los Centros Educativos Privados	42

## Índice de gráficas

<b>No.</b>	<b>Título</b>	<b>Página</b>
Gráfico 1	Padres de familia que conocen las únicas exenciones de los Centros Educativos Privados	38
Gráfico 2	Padres de familia que exigen factura por los pagos adicionales	39
Gráfico 3	Comprobantes recibidos por pagos adicionales a Centros Educativos Privados	40