

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



“ESTUDIO DE LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA DE LOS CENTROS EDUCATIVOS PRIVADOS EN EL DEPARTAMENTO DE GUATEMALA CON EL ESTADO, PARA REDUCIR EL RIESGO DE COMETER INFRACCIONES TRIBUTARIAS”



**LIC. JUAN MANUEL GÓMEZ RIVERA
CARNÉ: 201317209**

GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 2020

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN GESTIÓN TRIBUTARIA**



“ESTUDIO DE LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA DE LOS CENTROS EDUCATIVOS PRIVADOS EN EL DEPARTAMENTO DE GUATEMALA CON EL ESTADO, PARA REDUCIR EL RIESGO DE COMETER INFRACCIONES TRIBUTARIAS”

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 SEPTIMO 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. VÍCTOR ARANGO ARROYO

AUTOR
JUAN MANUEL GÓMEZ RIVERA

**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: Dr. Byron Giovanni 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 Rubén Ramírez Molina

Evaluador: MSc. Elder Hermelindo Fuentes García

Evaluador: MSc. Élide Arias Gómez

ACTA/EP No. 03261

ACTA No. GT-A-2-2020

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 26 de septiembre de 2020, a las 14:35 horas para practicar la **PRESENTACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN del Licenciado Juan Manuel Gómez Rivera, carné No. 201317209**, 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 **"ESTUDIO DE LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA DE LOS CENTROS EDUCATIVOS PRIVADOS EN EL DEPARTAMENTO DE GUATEMALA CON EL ESTADO, PARA REDUCIR EL RIESGO DE COMETER INFRACCIONES TRIBUTARIAS"**, dejando constancia de lo actuado en las hojas de factores de evaluación proporcionadas por la Escuela. El examen fue **aprobado** con una **nota promedio de setenta y ocho (78) puntos**, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: que el sustentante incorpore la recomendación de la Terna Evaluadora dentro de los **cinco (5) días hábiles** contados a partir del día siguiente de la presenta fecha.

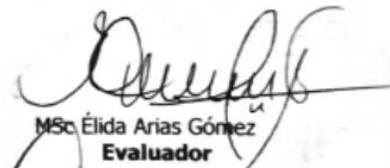
En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, a los veintiséis días del mes de septiembre del año dos mil veinte.



MSc. José Rubén Ramírez Molina
Coordinador



MSc. Elder Hermelindo Fuentes García
Evaluador



MSc. Érida Arias Gómez
Evaluador



Lic. Juan Manuel Gómez Rivera
Postulante



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

ADENDUM

El infrascrito Coordinador del Jurado Examinador CERTIFICA que el estudiante Licenciado **Juan Manuel Gómez Rivera**, carné No. 201317209, incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 5 de octubre de 2020.

(f) 
Msc. José Rubén Ramírez Molina
Coordinador

Agradecimientos

Por verse de una u otra manera involucrados en la realización de este trabajo, extendiendo mis agradecimientos a:

Dios	Por su omnipotencia y omnipresencia, inspiración y la vida que me ha prestado.
Mis padres	Por ser el pilar de mi formación personal, quienes moldearon desde mis primeros años principios y valores que sostendré toda mi vida.
Mis hermanos	Por inspirarme con sus títulos universitarios, a seguir sus pasos.
La Universidad de San Carlos de Guatemala	Por brindar a nivel nacional la mejor educación superior, por ser mi alma máter y darme a mí un espacio en sus listados de estudiantes desde el 2013.
El Decano de la Facultad de Ciencias Económicas	Por su arduo trabajo de innovación en la facultad, impulsándonos a obtener un postgrado como método de graduación de la carrera universitaria.
Mis compañeros	Por inspirarme durante toda la carrera universitaria y la maestría a no desmayar y a perseguir el sueño de un alto grado académico.

CONTENIDO

RESUMEN	i
INTRODUCCIÓN	ii
1. Antecedentes.....	1
2. Marco Teórico.....	5
3. Metodología.....	17
3.1. Definición del problema	17
3.1.1. Especificación del Problema	17
3.1.2. Especificación del Problema	17
3.2. Propósito del trabajo profesional	18
3.3. Justificación	18
3.4. Objetivos	20
3.4.1. Objetivo general	20
3.4.2. Objetivos específico	21
3.5. Sujeto y objeto del trabajo profesional.....	21
3.5.1. Sujeto del trabajo profesional.....	21
3.5.2. Objeto del trabajo profesional	22
3.5.3. Período histórico y otros períodos.....	22
3.6. Recursos, método y técnicas.....	23
3.6.1. Recursos	23
b) Recursos físicos, tecnológicos y materiales	24
b.1.) Recursos físicos.....	24
b.2) Recursos tecnológicos	24
b.3) Recursos materiales.....	25
c) Recursos financieros	25
3.6.2. Método y técnicas	26
a) Método de investigación cualitativa	26
b) Técnicas, instrumentos y procedimientos utilizados	27
b.1) Recolección de información y análisis documental.....	27
b.2) Entrevistas estructuradas	27

b.3) Entrevistas semi-estructuradas a expertos	27
4. Discusión de resultados.....	28
4.1. Ámbito actual de los centros educativos privados	28
4.2. Situación actual	29
4.3. Situaciones que afectaron negativamente la realización del estudio.....	30
4.4. Supuestos básicos	31
4.5.1. Determinación del nivel de conocimiento existente de los aspectos fundamentales de la relación jurídico tributaria en centros educativos privados de San Miguel Petapa	34
4.5.2. Compilación y análisis de códigos, leyes ordinarias, reglamentos, disposiciones y artículos de la Constitución Política de la República aplicables a los centros educativos privados.	42
4.5.3. Criterio de la Superintendencia de Administración Tributaria aplicados auditorías fiscales.....	54
4.6. Discusión de resultados	56
4.6.1. Alta susceptibilidad a fiscalización	56
4.6.2. Alto desconocimiento de los aspectos fundamentales de la relación jurídico-tributaria en los centros educativos privados de San Miguel Petapa.....	56
4.6.3. Integración de leyes ordinarias con reglamentos	56
4.6.4. Límites en la exención subjetiva de los centros educativos privados.....	57
4.6.5. Alta importancia del cumplimiento de deberes formales	58
4.7. Propuesta de mejoras	58
CONCLUSIONES.....	61
RECOMENDACIONES	62
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	63
ANEXOS	66
ÍNDICES DE CUADROS.....	67
ÍNDICES DE GRÁFICAS.....	68
ÍNDICES DE FIGURAS.....	69

RESUMEN

La problemática planteada, misma que da nacimiento a este trabajo, surge desde la Constitución Política de la República. El Estado otorga exención de impuestos a los centros educativos privados, pero existe un compendio de leyes ordinarias y acuerdos en los que se fijan disposiciones más específicas del cómo se aplicará dicha exención en cada impuesto existente en el país.

En el 2018, la Superintendencia de Administración Tributaria SAT comunicó en conferencia de prensa, que su Plan Anual de Recaudación, Control y de Fiscalización 2018 giraría entorno a elevar la recaudación con base en presencias fiscales en centros educativos privados, revelando con ello que a nivel institucional se considera que dichos centros tienen un elevado riesgo de cometer infracciones y/o delitos tributarios.

Es indispensable para las autoridades de los centros educativos privados, por lo expuesto anteriormente, conocer a profundidad los derechos y las obligaciones que se derivan de su relación jurídico-tributaria con el Estado.

Respecto a la metodología empleado, se debe mencionar que se trabajó de la mano con treinta centros educativos privados de San Miguel Petapa, gracias al apoyo de las autoridades de la Supervisión Educativa Distrito 01-17-02,. Utilizando entrevistas abiertas y semiabiertas, las autoridades de dichos centros dieron a conocer sus debilidades tributarias, justificando aún más la elaboración del presente estudio, con el fin de brindarles un documento académico profesional que coadyuve a la disminución de riesgos de cometer infracciones y/o delitos que conlleven a la imposición de sanciones.

Entre los resultados más importantes se debe mencionar que se estableció que los centros educativos privados entrevistados tienen un alto riesgo de incumplir con sus deberes formales, y a su vez, conlleva a un riesgo de ser sancionados por las infracciones cometidas.

INTRODUCCIÓN

La relación jurídico-tributaria de una entidad con el Estado, es el conjunto de derechos, obligaciones y condiciones que se derivan de dicha relación.

Walter Martínez y Daylin Donis (2018), Socio de Impuestos y Gerente de Impuestos respectivamente, de la firma de auditoría Deloitte Guatemala, en la Tax Newsletter de julio 2018, indican que “conocer el marco tributario y legal aplicable para las entidades exentas de impuestos es primordial para evitar contingencias ante una eventual revisión por parte de la Administración Tributaria”. De igual manera indican que “el conocer qué actividades deben ser reportadas como exentas de impuestos y cuáles no, es primordial para toda entidad, ya que de lo contrario estaría incurriendo en faltas tributarias”

Atendiendo la recomendación la prestigiosa firma de auditoría, es necesario conocer a profundidad la manera en el que el compendio de leyes ordinarias y acuerdos se integran, planteando claramente el espectro legal al que se deben acoger los centros educativos privados.

En el presente estudio se presentarán en la sección de antecedentes las investigaciones guatemaltecas que pudieran tener relación con el tema. Se presenta posteriormente el marco teórico, que desarrolla las teorías y definiciones que se utilizaron para el trabajo de campo. Se presenta en la tercera sección del documento la metodología utilizado para el desarrollo del mismo. Por último, se presenta en la sección número cuatro el desarrollo del estudio de la relación jurídico-tributaria de los centros educativos privados, presentando un análisis de la aplicación de leyes ordinarias y reglamentos para las operaciones de dichos centros.

1. Antecedentes

Según la Constitución Política de la República, 1985, artículo 76, se establece que “la administración del sistema educativo debe ser descentralizada y regionalizada”. El Ministerio de Educación en 1996, con el objetivo de satisfacer las demandas educativas en ese año, por medio del Acuerdo Gubernativo N°. 165-96 creó las Direcciones Departamentales de Educación, que según el artículo 2 de dicho acuerdo, están destinadas a “coordinar la ejecución de las políticas y estrategias educativas nacionales en el ámbito departamental correspondiente”.

Ante el crecimiento de la comunidad educativa en el Departamento de Guatemala (formada por directores de centros educativos oficiales y privados, docentes, estudiantes y padres de familia), el Ministerio de Educación en el 2008 emitió el Acuerdo Ministerial N°. 1291-2008 Normas de Organización Interna de las Direcciones Departamentales de Educación, por medio del cual se reestructuró la Dirección Departamental de Educación de Guatemala, quedando dividida en cuatro nuevas direcciones: Dirección Departamental de Educación Guatemala Norte, Dirección Departamental de Educación Guatemala Oriente y Dirección Departamental de Educación Guatemala Occidente y Dirección Departamental de Educación Guatemala Sur, quedando esta última con competencia en los municipios de Villa Nueva, San Miguel Petapa y Amatitlán y las zonas once, doce y veintiuno de la ciudad capital.

En el sitio web de la actual Dirección Departamental Guatemala Sur, en el apartado *Directorio de Supervisores*, se indica que esta Dirección Departamental está conformada por veinticinco Supervisiones Educativas. El desarrollo de este trabajo se realizó con el apoyo de las autoridades de la Supervisión Educativa Distrito 01-17-02, a la que están asignados ciento cuatro centros educativos en San Miguel Petapa.

El incremento de centros educativos privados no solo ha tenido impacto en la estructura educativa del país, también ha tenido impacto en el ámbito fiscal. La apertura de más y más centros educativos privados, ha implicado que este sector represente mayor importancia para la Superintendencia de Administración Tributaria en términos de recaudación. En febrero del 2018, el intendente de fiscalización de la Superintendencia

de Administración Tributaria, Leonel Villamar en conferencia de prensa dio a conocer que su Plan Anual de Recaudación, Control y se basaría en “masivas fiscalizaciones para llegar a la meta de recaudación 2018” y que dentro de las acciones que tomaría la entidad estaba la fiscalización de centros educativos. (Godoy, 2018). La SAT reveló con este actuar, que a nivel institucional reconocen la alta probabilidad que en los centros educativos privados sean cometidas infracciones y/o delitos tributarios que pudieran conllevar a la imposición de sanciones pecuniarias a favor del Estado.

Como resultado de dicha conferencia de prensa, los centros educativos privados quedaron altamente expuestos y con altas posibilidades de presencias fiscales en el 2018. La firma Consultores Corporativos Internacionales (2016) considera que “es indispensable que todas las personas conozcamos las leyes o el marco jurídico que nos aplica en nuestra actividad diaria” (Consultores Corporativos Internacionales, 2016). Los centros educativos privados cuentan con una relación jurídico-tributaria peculiar, derivado de la exención de impuestos que le otorga la Constitución Política de la república. La firma de auditoría Deloitte en su Tax News Letter de julio 2018 titulado *Obligaciones tributarias de entidades no lucrativas*, indica que “el conocer qué actividades deben ser reportadas como exentas de impuestos y cuáles no, es primordial para toda entidad, ya que de lo contrario estaría incurriendo en faltas tributarias” (Donis & Martínez, 2018) .

A pesar de la alta relevancia y complejidad de los aspectos que giran en torno a la relación jurídico-tributaria de los centros educativos privados, en Guatemala se han realizado estudios académicos de las condiciones contables y tributarias específicas con la que cuentan los centros educativos privados, pero en términos generales estos han quedado desactualizados por reformas a las leyes que rigen su autorización, funcionamiento, régimen de cuotas y su relación jurídico-tributaria con el Estado, o en algunos casos, estos no son lo suficientemente específicos y profundos para que los propietarios, personal administrativo y asesores fiscales independientes puedan utilizarlos como instrumentos técnicos para conocer sus verdaderas condiciones legales y fiscales.

En noviembre del 2006, Luz María Sosa Sánchez, de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, elaboró una tesis con el título “Aspectos legales, contables y financieros a considerar en la constitución, organización y funcionamiento de un centro educativo privado”, que brinda un herramienta técnica a los propietarios, administradores y contadores de los centros educativos privados para que puedan llevar el proceso de constitución, organización y funcionamiento de los mismos de forma ordenada, sistemática y funcional conforme a las leyes tributarias, laborales y educativas. Debido a que han transcurrido ya trece años desde la elaboración de dicha tesis, dicho estudio ha quedado desactualizado en temas tributarios.

Mónica Siomara Lepe Reyes, de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, en noviembre del 2007, elaboró una tesis con el título “Organización, sistematización contable y su implementación en una institución educativa privada”, que brinda algunas ideas generales respecto a la relación jurídico-tributaria del centro educativo privado que tienen influencia en el sistema contable, pero no ahonda en este como punto focal del estudio.

En febrero del 2009, Silvia Dolores Moreno Ramírez, de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, de igual manera elaboró una tesis con el título “Diseño de la sistematización contable de un centro educativo privado”. En esta tesis, se presentan definiciones sobre los centros educativos privados y desarrolla un plan de sistematización contable para estos centros. A lo largo del estudio menciona algunas de las obligaciones tributarias con las que estos centros deben cumplir, pero no ahonda en el tema de las obligaciones y derechos tributarios de los centros educativos privados.

En la Universidad Politécnica Salesiana, en la ciudad de Cuenca, Ecuador, en el año 2010 Jenny Magdalena Muñoz y Karla Paola Muñoz, previo a la obtención del título de Gestión Tributaria Empresarial, elaboraron una tesis nombrada “Manual Tributario para Centros Educativos Particulares Laicos”. En esta tesis se reconoce a detalle las obligaciones tributarias que tienen los centros educativos privados desde el momento de su constitución, así mismo determina la presentación, forma de pago, requisitos,

exenciones y sanciones de todos los tributos estudiados en el manual. Es sin duda un estudio que sirve de referencia y marca la brecha para la realización de un estudio de la relación jurídico-tributaria de los centros educativos privados en Guatemala.

2. Marco Teórico

2.1. Centros educativos privados

Según el Acuerdo Gubernativo N°. 36-2015, Reglamento del régimen de cuotas para centros educativos privados, del Ministerio de Educación, los centros educativos privados son “establecimientos a cargo y propiedad de particulares que ofrecen servicios educativos de conformidad con los reglamentos y disposiciones aprobadas por el Ministerio de Educación, quienes a la vez tienen la responsabilidad de velar por su correcto funcionamiento”. (Ministerio de Educación, 2015)

El Ministerio de Educación, por medio de las Direcciones Departamentales de Educación, regula las actividades de los centros educativos privados utilizando lo dispuesto en el Acuerdo Gubernativo N°. 52-2015, Reglamento para la autorización y funcionamiento de centros educativos privados y el Acuerdo Gubernativo N°. 36-2015, Reglamento del régimen de cuotas para centros educativos privados, del Ministerio de Educación.

En materia tributaria, el Estado otorga beneficios fiscales a los centros educativos privados desde las disposiciones de Constitución Política de la República. En el artículo 73 de la Constitución se indica que “como centros de cultura gozarán de la exención de toda clase de impuestos y arbitrios” (Asamblea Nacional Constituyente, 1985) y de acuerdo a criterios de la Corte de Constitucionalidad, “los centros educativos privados obtienen exención de impuestos por el hecho que la naturaleza de sus servicio sirve para cumplir uno de los deberes del estado” (Corte de Constitucionalidad, 2002).

La exención de impuestos para los centros educativos privados es reafirmada dentro de cada ley ordinaria que dan origen al Impuesto Sobre la Renta, al Impuesto al Valor Agregado, al Impuesto de Solidaridad y al Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, específicamente dentro de los artículos que indican las instituciones exentas del pago de dichos impuestos. No, obstante, dentro de los reglamentos de cada una de las leyes ordinarias mencionadas, se dispone que sin importar su calidad de *exonerados* de impuestos, para el goce de dichos beneficios

fiscales, los centros educativos privados deben cumplir una serie de requisitos, tales como: inscribirse como contribuyentes, presentar todas las declaraciones de impuestos correspondientes y comprobar la naturaleza de sus actividades por medio de una certificación otorgada por la entidad competente, que en el caso de los centros educativos privados la certificación es otorgada por el Ministerio de Educación.

De acuerdo al capítulo III del Acuerdo Gubernativo N°. 52-2015 del Ministerio de Educación, “previo a la apertura de un centro educativo privado es indispensable la autorización del Ministerio de Educación, la cual se emitirá por medio de las Direcciones Departamentales de Educación” (Ministerio de Educación, 2015). Para solicitar la autorización de funcionamiento, es necesario cumplir los siguientes requisitos:

- a) Proporcionar los datos generales del centro educativo privado en el formulario de solicitud para la Autorización de Funcionamiento de Centros Educativos Privados diseñado para el efecto y, enviar copias electrónicas de los documentos siguientes: i. Documento de identidad. ii. Constancia vigente de carencia de antecedentes penales del propietario o representante legal.
- b) Constancia de ubicación geográfica emitida por la municipalidad correspondiente.
- c) Copia simple legalizada de la escritura que prueba la propiedad del inmueble, o contrato de arrendamiento cuando aplique.
- d) Plan de mitigación de riesgos; según lineamientos establecidos en el Acuerdo Ministerial 247-2014 del Ministerio de Educación, Sistema de Gobernanza en la Gestión de Riesgo y Desastres para la Seguridad Escolar.
- e) Análisis de impacto ambiental.
- f) Certificación de que el edificio reúne condiciones higiénicas sanitarias mínimas para acondicionar a la población escolar, extendida por autoridad competente en materia de salud pública.
- g) Planos de planta que reúnan las condiciones pedagógicas para el aprendizaje, según los lineamientos establecidos en el Manual de Aula de Calidad del Ministerio de

Educación. Para el diseño arquitectónico de centros educativos privados podrá recurrirse libremente al Manual de Criterios Normativos para el Diseño Arquitectónico de Centros Educativos Oficiales aprobado mediante Acuerdo Ministerial Número 1437-2007 emitido por el Ministerio de Educación.

h) Proporcionar información relacionada al recurso humano, debiendo cumplir con las condiciones exigidas en el presente Reglamento.

i) Proporcionar información detallada sobre el proyecto curricular, jornadas y servicios extra curriculares que ofrecerá el Centro educativo privado.

j) Presentar propuesta de cuotas por los servicios educativos que prestarán, la cual se autorizará según los criterios establecidos en el Artículo 39 del presente Reglamento.

k) Descripción del mobiliario escolar que utilizará. Los informes, planes y análisis que deban presentar los interesados sólo serán admitidos si han sido elaborados por profesional colegiado activo, dentro de los seis meses anteriores a la fecha de su presentación. Sin excepción, ningún establecimiento podrá funcionar antes de concluir positivamente el proceso de autorización.

Los centros educativos privados deberán poner a la vista pública la resolución de autorización emitida por el Ministerio de Educación para su funcionamiento e incluirla en sus publicaciones, además del código del nivel o carrera en los recibos por cuotas y certificados que extiendan.

2.2. Los servicios educativos

“Los servicios educativos son las prestaciones que, para la formación integral de los educandos, proporcionan los centros educativos privados con base al curriculum aprobado por el Ministerio de Educación. Los servicios educativos pueden ser curriculares y extracurriculares”. (Ministerio de Educación, 2015)

“El servicio educativo curricular es el que prestan los centros educativos privados, de acuerdo al currículum y /o plan oficial vigente. Es obligatorio implementar todas las

áreas o subáreas, asignaturas o su equivalente contenidas en el plan curricular oficial vigente”. (Ministerio de Educación, 2015)

“Los 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”. (Ministerio de Educación, 2015)

“Los 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”. (Ministerio de Educación, 2015)

Son estos últimos tipos de servicios a los que es imprescindible prestar fina atención puesto que representan el límite entre las actividades educativas propias de un centro educativo privado, y las actividades plenamente comerciales y mercantiles que este centro puede llegar a tener.

2.3. Legislación tributaria aplicable a los centros educativos privados

- Constitución Política de la República de 1985: En la sección cuarta, en el capítulo II de la Constitución Política de la República se dictan las generalidades de la Educación en el país. En esta sección se establece que la educación es de interés nacional, se subordinan los centros educativos privados a la supervisión del Estado y se les otorga exención de toda clase impuestos y arbitrios.
- Decreto del Congreso de la República 06-91, Código Tributario: En este código se rigen las relaciones jurídico-tributarias de los contribuyentes con el Estado. En

este código se establecen los parámetros aplicables a las entidades exentas de impuestos para que gocen de dicho beneficio. De igual manera, en este código se encuentran las obligaciones formales que los centros educativos privados deben cumplir, así como todas las infracciones y sanciones correspondientes que pueden aplicarles.

- Decreto del Congreso de la República de Guatemala 17-73, Código Penal: Dentro del capítulo IV de este de decreto se presentan los delitos contra el régimen tributario, que podrían aplicar a los centros educativos privados.
- Decreto del Congreso de la República de Guatemala 10-2012, Ley de Actualización Tributaria y su reglamento: En el Libro I de este decreto se encuentran las disposiciones que rigen el Impuesto Sobre la Renta. En su artículo número 8 se establece que algunas actividades de los centros educativos privados están exentas y otras no. También indica que “en todos los casos deben cumplir con las obligaciones contables, formales o de retención que pudieren corresponderles a estas entidades”. (Congreso de la República, 2012)
- Decreto del Congreso de la República de Guatemala 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado y su reglamento: En este decreto se encuentran las disposiciones que rigen el Impuesto Sobre el Valor Agregado. En su artículo número 8 se establece que servicios de los centros educativos privados no deben cargar con este impuesto.
- Acuerdo Ministerial N° 4137 del Ministerio de Educación Reglamento para el Cobro y Administración de Recursos Financieros por Concepto de Cuotas de Operación Escuela: En este reglamento se fija una cuota que se debe cobrar a cada alumno matriculado, fijando una cuota distinta según el nivel académico en el que se inscriben. Estas cuotas no son tributarias, pero los centros educativos privados deben cumplir con el cobro a los estudiantes y el pago a la cuenta monetaria que el Ministerio de Educación designe para el efecto.

- Acuerdo Gubernativo N°. 36-2015 del Ministerio de Educación, Reglamento del régimen de cuotas para centros educativos privados: Este reglamento “regula la autorización y modificación de las cuotas educativas que podrán cobrar los centros educativos privados por los servicios que prestan”. (Ministerio de Educación, 2015) En este reglamento se delimitan con exactitud los diferentes tipos de servicios que un centro educativo privado puede prestar, y complementa las disposiciones tributarias que buscan diferenciar aquellos servicios que están exentos de impuestos, de aquellos que no lo están.
- Acuerdo Gubernativo N°. 52-2015 del Ministerio de Educación, Reglamento para la autorización y funcionamiento de centros educativos privados: “Tiene como objeto normar la autorización y el funcionamiento de los centros educativos privados del Sistema Educativo Nacional”. (Ministerio de Educación, 2015). En este reglamento se encuentran también sanciones por infracciones como cobros indebidos, incumplimiento en la prestación de servicios, entre otros.
- Decreto del Congreso de la República de Guatemala 73-2008, Ley del Impuesto de Solidaridad: En este decreto se encuentran las disposiciones que rigen el Impuesto de Solidaridad. En su artículo 4 se establece que están exentos del pago de este impuesto “los centros educativos públicos y privados, legalmente autorizados para funcionar en el país”. (Congreso de la República de Guatemala, 2018)

Decreto del Congreso de la República de Guatemala 2037-92 ,Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos: En este decreto se encuentran las disposiciones que rigen el Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos. La exención a instituciones educativas está explícitamente señalada en el artículo 10 de esta ley.

2.4. Relación jurídico-tributaria:

“Es la relación jurídica especial surgida entre el Estado y los contribuyentes a partir de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias, esta relación jurídica es de naturaleza compleja, eso es porque de ella derivan de un lado, poderes y derechos, así como obligaciones de la autoridad financiera, a los que corresponden obligaciones, positivas y negativas, así como derechos”. (Gianni, 1957)

Otra definición de relación jurídico-tributaria, y la que se aplicará a este estudio indica que es un vínculo jurídico que se establece entre sujeto llamado activo, Estado y otro sujeto llamado pasivo, el contribuyente, cuya única fuente es la ley y nace en virtud de la ley, por cuya realización el contribuyente se encuentra en la necesidad jurídica de cumplir con ciertas obligaciones formales y además de entregar al Estado cierta cantidad de bienes, generalmente dinero, que éste debe destinar a la satisfacción del gasto público” (Vega, 1992)

2.5. Elementos de las relaciones jurídicas tributarias

Elemento personal: La misma autora indica que se compone de dos sujetos uno activo y uno pasivo:

- Sujeto activo: “Es el Estado o la entidad pública a la cual se ha delegado potestad tributaria expresa. El Estado recauda tributos en forma directa y a través de organismos públicos a los que la ley le otorga derecho.” (Lobato, 2001)
- Sujeto pasivo: “El Estudio del sujeto pasivo corresponde al deudor principal o contribuyente y a los diferentes deudores o responsables por vínculo de solidaridad, sustitución o sucesión. El Sujeto pasivo en general, quien tiene la carga tributaria, es quien debe proporcionar al Fisco la prestación pecuniaria”. (Lobato, 2001)

Dentro de la categoría de sujeto pasivo, se encuentran algunas clasificaciones que se presentan a continuación:

- Contribuyentes: Se les considera así a los sujetos que han realizado o actualizado el hecho generador del impuesto.
- Deudores: Son los responsables directos del pago de la obligación tributaria.
- Obligado por deuda ajena: “Son aquellos que sin tener carácter de contribuyente, deben, por disposición expresa de la ley, cumplir todas las obligaciones atribuidas a este”. (Congreso de la República, 1991)

Para los efectos de este documento, se establece que el sujeto activo que se está estudiando, es la Superintendencia de Administración Tributaria, que representa al Estado como ente que desempeña la capacidad tributaria inherente de este último. Así mismo, se establecen como sujetos pasivos los centros educativos privados, específicamente, los que están asignados a la Supervisión Educativa Distrito 01-17-02.

La relación jurídico-tributaria que es objeto de estudio es la que se deriva de la relación entre ambos sujetos mencionados.

2.6. Obligaciones Tributarias

Según el Decreto del Congreso de la República de Guatemala 06-91, Código Tributario, artículo 21 “constituyen obligaciones de los contribuyentes, sean sujetos de imposición o no, entre otros, los siguientes:

1. Presentar declaraciones, notificaciones, autoliquidaciones y otros documentos que requiera la legislación tributaria y la administración tributaria para el cumplimiento de sus funciones.
2. Mantener en su domicilio fiscal o en la oficina del Contador, los libros de contabilidad y registros tributarios que las normas correspondientes establezcan, durante el plazo establecido en la ley.

3. Atender las citaciones, comunicaciones y notificaciones por vía electrónica o cualquier otro medio válido en derecho realizadas por la Administración Tributaria.
4. Respalidar todas las operaciones que realice en la ejecución de sus actividades mercantiles, comerciales, profesionales y de cualquier índole, sobre las que existan obligaciones establecidas en la legislación fiscal, por medio de la documentación legal correspondiente.
5. Suministrar a la Administración Tributaria la información que requiera para el cumplimiento de sus funciones, en la forma y plazos que establece la ley.”
(Congreso de la República, 1991)

Según el artículo 23 del mismo decreto, “los contribuyentes o responsables, están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este código o por normas legales especiales; asimismo, al pago de intereses y sanciones pecuniarias, en su caso” y en el mismo artículo aclara que “la exención del pago de un tributo, no libera al beneficiario del cumplimiento de las demás obligaciones que de acuerdo con la ley le correspondan”. (Congreso de la República, 1991)

Atendiendo las disposiciones de este último artículo, bajo ningún punto de vista se podría justificar que un centro educativo privado no cumpla con todas sus obligaciones tributarias, pues el incumplimiento de las mismas podría conllevar a cometer infracciones y/o delitos tributarios y al pago de sanciones por los mismos.

2.7. Deberes formales

Según el artículo 112 y 112 “A” del Decreto 06-91, Código Tributario “los contribuyentes y responsables están obligados a facilitar las tareas de determinación, recaudación, fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria”

1. Conservar en forma ordenada, mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción, libros, documentos y archivos, estados de cuenta bancarios o

sistemas informáticos del contribuyente, que se relacionan con sus actividades económicas y financieras, para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de sus obligaciones tributarias.

2. Conservar por el plazo de la prescripción, los documentos en que conste el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
3. Los sujetos pasivos autorizados a presentar declaraciones, anexos e informaciones por vía electrónica o medios distintos al papel, deberán conservarlas por el mismo plazo en los medios en que fueron presentadas o en papel, a su elección.
4. Rehacer sus registros contables, en los casos de destrucción, pérdida, deterioro, extravío, o delitos contra el patrimonio que se produzcan respecto de los libros, registros, documentos, archivos o sistemas informáticos, dentro del plazo de tres meses contados a partir de la fecha en que ocurrió el hecho, circunstancia que deberá acreditarse.
5. Permitir a la Administración Tributaria revisar los registros informáticos que contengan información relacionada con la realización de hechos generadores de tributos o al registro de sus operaciones contables y tributarias, ya sea en línea, o a determinado período de tiempo que establezca la Administración Tributaria, ello para fines exclusivos vinculados a la debida fiscalización tributaria; para el efecto, la Administración Tributaria deberá formular el requerimiento pertinente.

(Congreso de la República, 1991)

2.8. Ilícitos Tributarios

“Es todo acto u omisión de un particular que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la ley ordena o efectuar lo que la misma prohíbe”. (Alvarado Sandoval & López Cruz, 2016)

2.8.1. Infracciones tributarias

Según el Decreto 6-91, Código Tributario “toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal” (Congreso de la República, 1991)

Son infracciones tributarias, las siguientes:

1. Pago extemporáneo de las retenciones.
2. La mora.
3. La omisión del pago de tributos.
4. La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.
5. El incumplimiento de las obligaciones formales.
6. Las demás que se establecen expresamente en este Código y en las leyes tributarias específicas.

De acuerdo al mismo código, cada infracción conllevará a la imposición de una sanción que castigará el acto cometido.

2.8.2. Delitos Tributarios

“Los delitos tributarios son aquellos ilícitos en sentido lato, que se distinguen de las infracciones, en virtud de que establecen penas que por su naturaleza puede imponer solo la autoridad judicial”. (Alvarado Sandoval & López Cruz, 2016)

En virtud de lo anterior, la administración tributaria debe demandar a un contribuyente ante un juzgado para dar a conocer los delitos tributarios de los que este haya determinado existencia.

Estos tienen su fundamento en el Código Penal y como consecuencia su sanción es doble, hay multa y cárcel según la gravedad del hecho cometido.

En el Decreto 17-73, Código Penal, en el Título X se presentan los delitos contra la economía nacional, el comercio, la industria y el régimen tributario. En el capítulo IV se explica que los delitos contra el régimen tributario son:

1. Defraudación Tributaria
2. Casos especiales de defraudación tributaria
3. Apropiación indebida de tributos
4. Resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria

3. Metodología

3.1. Definición del problema

La definición del problema se presenta dividida en dos incisos que son: especificación y delimitación del problema.

3.1.1. Especificación del Problema

Los propietarios y personal administrativo a cargo de los centros educativos privados asignados a la Supervisión Educativa Distrito 01-17-02 de la Dirección Departamental de Educación Guatemala Sur, tienen un alto riesgo de cometer infracciones y/o delitos tributarios, debido a que no conocen a profundidad sus derechos y obligaciones derivadas de su relación jurídico-tributaria con el Estado.

Los padres y encargados de los estudiantes de muchos centros educativos privados del país, realizaron quejas y denuncias ante la SAT en el 2017, por posibles incumplimientos tributarios, La SAT reconoció en el 2018 que los centros educativos privados están sumamente susceptibles a cometer infracciones y/o delitos tributarios, cuando dentro de su Plan Anual de Recaudación, Control y Fiscalización 2018, se estableció que se realizarían presencias fiscales masivas a los mismos, con el objetivo de incrementar la recaudación en dicho período. Asentado este precedente, los centros educativos privados quedan altamente vulnerables a presencias fiscales por los próximos años.

3.1.2. Especificación del Problema

Unidad de Análisis: Centros Educativos Privados asignados a la Supervisión Educativa Distrito 01-17-02, de la Dirección Departamental de Educación Guatemala Sur.

Período en el que se realizó el estudio: Del 01 de mayo al 31 de julio de 2020

Ámbito Geográfico: Municipio de San Miguel Petapa, Departamento de Guatemala

3.2. Propósito del trabajo profesional

El propósito de este documento, es el de compilar toda la legislación tributaria aplicable a los centros educativos privados, especialmente a los de aquellos centros asignados a la Supervisión Educativa Distrito 01-17-02 de la Dirección Departamental de Educación Guatemala Sur, para darles a conocer el marco jurídico tributario que los regula por la naturaleza de sus actividades económicas. Así mismo, el propósito de este documento es que además de que sea compartido con las autoridades y trabajadores administrativos de los centros educativos privados, así como a sus asesores tributarios, este se presencialmente presentado y explicado en una presentación en las instalaciones de la Supervisión Educativa Distrito 01-17-02, misma razón por la que esta mostró su interés en apoyar la realización del mismo.

A pesar que el presente trabajo se ha realizado con apoyo de la Supervisión Educativa Distrito 01-17-02 de la Dirección Departamental de Educación Guatemala Sur, y que los centros educativos privados bajo la supervisión de esta institución son principalmente el punto focal de este documento, derivado de que la legislación tributaria aplicable a centros educativos privados es la misma para la totalidad de estos centros en todo el país, este mismo documento también podrá ser utilizado por ellos.

3.3. Justificación

Según Consultores Corporativos Internacionales (2016), “es indispensable que todas las personas conozcamos las leyes o el marco jurídico que nos aplica en nuestra actividad diaria”.

En materia tributaria, para conocer el marco jurídico aplicable, se debe conocer primero la relación jurídico-tributaria del sujeto, que se puede definir como “la relación jurídica especial surgida entre el Estado y los contribuyentes a partir de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias, esta relación jurídica es de naturaleza compleja, eso es porque de ella derivan de un lado, poderes y derechos, así como obligaciones de la

autoridad financiera, a los que corresponden obligaciones, positivas y negativas, así como derechos”. (Gianni, 1957).

La relevancia social de los centros educativos privados en el país es reconocida repetidamente en el marco jurídico guatemalteco. En el segundo “considerando” del Acuerdo Gubernativo N°. 52-2015 Reglamento para la autorización y funcionamiento de los centros educativos privados, se reconoce que los centros educativos privados desempeñan “un papel fundamental en el desarrollo educativo del país” (Ministerio de Educación, 2015). En el artículo 72 de la Constitución Política de la República, se indica que “la educación tiene como fin primordial el desarrollo integral de la persona humana, el conocimiento de la realidad y cultura nacional y universal”, y según la Gaceta N°.57, expediente N°. 787-00, página N°. 505, sentencia: 29-08-00 de la Corte de Constitucionalidad, el centro educativo privado “acentúa su carácter privatista, lo que no puede ser así, en tanto que funciona en cumplimiento de un fin y un deber del Estado, al que concurre con sus servicios, por ello se privilegia con la exención fiscal que determina la Constitución”. (Corte de Constitucionalidad, 2002)

Walter Martínez y Daylin Donis (2018), Socio de Impuestos y Gerente de Impuestos respectivamente, de la firma de auditoría Deloitte Guatemala, en la Tax Newsletter de julio 2018, indican que “conocer el marco tributario y legal aplicable para las entidades exentas de impuestos es primordial para evitar contingencias ante una eventual revisión por parte de la Administración Tributaria”. De igual manera indican que “el conocer qué actividades deben ser reportadas como exentas de impuestos y cuáles no, es primordial para toda entidad, ya que de lo contrario estaría incurriendo en faltas tributarias”.

En mayo del 2017, durante la presentación de resultados de atesoramiento del mes anterior, el intendente de fiscalización, Leonel Villamar y Juan Francisco Solórzano Foppa, Titular de la Superintendencia de Administración Tributaria, anunciaron la implementación de dos programas de fiscalización para reducir la brecha acumulada de recaudación que a esa fecha era de Q642.8 millones, siendo uno de los programas mencionados la fiscalización de centros educativos privados (Palacios, 2017). Este programa comenzó impulsando una campaña enfocada a la denuncia de los

contribuyentes por medio del portal web de la superintendencia, redes sociales y por medio telefónico, en la que se les invitaba a compartir recibos, facturas o comprobantes de pago emitidos por los centros educativos privados. (Bolaños, 2017). En febrero de 2018, durante la presentación del “Plan Anual de Recaudación, Control y Fiscalización SAT 2018”, el intendente de fiscalización dio a conocer que de cuatrocientos veintitrés denuncias recibidas contra centros educativos privados, decidieron fiscalizar a doscientos cuarenta y cuatro centros (Godoy, 2018).

En correlación a lo expuesto por Gianni, los propietarios, su personal administrativo y asesores tributarios independientes de los centros educativos privados, deben conocer a profundidad los derechos y obligaciones tributarias que aplican específicamente a este tipo de centros, y para el efecto deben contar con un documento académico y técnico, que brinde un panorama claro sobre los mismos, que se enfoque en los beneficios fiscales que poseen, para que sean aprovechados en su totalidad.

3.4. Objetivos

A continuación se detalla el objetivo general y los objetivos específicos, del presente trabajo profesional de graduación:

3.4.1. Objetivo general

Proveer a las autoridades y personal administrativo de los centros educativos privados, así como a sus asesores tributarios independientes, un estudio de la relación jurídico-tributaria de los centros educativos privados con el Estado de Guatemala, que describa y explique todos los derechos, obligaciones y beneficios fiscales que surgen de esta relación, que los analice y provea guías claras para su aplicación, con el fin de reducir el riesgo de cometer infracciones y/o delitos tributarios.

3.4.2. Objetivos específico

- Conocer a profundidad la naturaleza y los elementos de la relación jurídico-tributaria de los centros educativos privados con el Estado de Guatemala.
- Establecer los derechos y obligaciones de los centros educativos privados que surgen de su relación jurídico-tributaria con el Estado de Guatemala.
- Dar a conocer todos los beneficios fiscales que el Estado otorga a los centros educativos privados, así como los límites fijados para su aprovechamiento.
- Establecer las infracciones y delitos tributarios que pueden cometerse en los centros educativos privados.
- Conocer algunos criterios utilizados por la administración tributaria en la fiscalización de centros educativos privados.
- Establecer si los propietarios y el personal administrativo de los centros educativos privados, conocen aspectos fundamentales de la relación jurídico-tributaria de dichos centros.

3.5. Sujeto y objeto del trabajo profesional

A continuación se presenta el sujeto, el objeto, el período histórico y finalmente el ámbito geográfico del trabajo que se realizó.

3.5.1. Sujeto del trabajo profesional

El sujeto de estudio en el que enfoca es documento, son los centros educativos privados asignados a Supervisión Educativa Distrito 01-17-02 de la Dirección Departamental de Educación Guatemala Sur.

Todos los centros educativos privados asignados a esta supervisión, están ubicados en el municipio de San Miguel Petapa del Departamento de Guatemala.

Treinta centros educativos privados asignados a esta supervisión, fueron estudiados con la intención de establecer el desconocimiento que los propietarios y el personal administrativo de los mismos tiene, con relación a los aspectos fundamentales de la relación jurídico-tributaria de dichos centros.

3.5.2. Objeto del trabajo profesional

En el desarrollo de este trabajo profesional, se utilizaron como objeto de estudio las obligaciones y derechos tributarios que surgen de la relación jurídico-tributaria que los centros educativos privados sujetos a estudio, tienen con el Estado de Guatemala, ya que de la existencia de estos derechos y obligaciones tributarias se deriva el riesgo de cometer infracciones y/o delitos tributarios que impliquen la imposición de sanciones de parte de las autoridades.

3.5.3. Período histórico y otros períodos

Se presentan dos lapsos de tiempo que fueron de utilidad para poder contextualizar el presente documento. La primera fecha que se presenta muestra el período de tiempo en el que se realizó el trabajo de campo, la segunda muestra el período sugerido para la aplicación de lo planteado con respecto a los derechos y obligaciones tributarias de los centros educativos privados, tomando en cuenta que pueden formar parte integral de la planificación fiscal de los mismos.

Período de realización del trabajo profesional: Del 15 de mayo al 10 de julio de 2020.

Período de aplicación del trabajo profesional: Del 01 de 2021 en adelante.

3.6. Recursos, método y técnicas

En el presente apartado, se desarrollan los recursos utilizados, sujetos y objetos del trabajo, período histórico, ámbito geográfico en el que se realizó el trabajo, universo, tamaño de la muestra e instrumentos.

3.6.1. Recursos

Son todos aquellos insumos requeridos para realizar el trabajo de investigación, esto incluye los recursos materiales, tecnológicos y financieros, así como el más importante, el recurso humano que hará que todos los recursos mencionados sean de utilidad para los objetivos trazados.

a) Recursos humanos

El recurso humano empleado para llevar a cabo este estudio se detalla a continuación:

- Un estudiante de la Maestría en Gestión Tributaria de la Escuela de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala.
- Un catedrático titular de la asignatura “Metodología de la Investigación”.
- Un catedrático titular de la asignatura “Trabajo Profesional de Graduación”.
- Un catedrático titular de la asignatura “Trabajo Profesional de Graduación II”.
- Un representante de la Dirección de la Escuela de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala.
- Un coordinador del Programa de Maestrías, de la Escuela de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala.
- Dos evaluadores que conformen la Terna Evaluadora.
- Dos supervisores de educación de la Dirección Departamental de Educación Guatemala sur
- Un representante legal de cada centro educativo privado que será objeto de estudio.
- Un contador de cada centro educativo privado que será objeto de estudio.

b) Recursos físicos, tecnológicos y materiales

Todos los elementos, recursos y herramientas que fueron utilizadas para la realización de este estudio, se detallan a continuación:

b.1.) Recursos físicos

Son los bienes físicos que se utilizan en la realización del trabajo de investigación, los cuales se detallan a continuación:

- Salón 205 del edificio S-9 dentro del Campus Central de la Universidad de San Carlos de Guatemala.
- Un escritorio de madera ubicado en el salón 205 del edificio S-9 dentro del Campus Central de la Universidad de San Carlos de Guatemala.
- Dos pizarrones de 1.20 x 0.80 metros ubicados en el salón 205 del edificio S-9 dentro del Campus Central de la Universidad de San Carlos de Guatemala.
- Una cátedra para los catedráticos titulares de las diferentes asignaturas del pensum de la Maestría en Gestión Tributaria relacionadas con el Trabajo Profesional, ubicada en el salón 205 del edificio S-9 dentro del Campus Central de la Universidad de San Carlos de Guatemala.
- Un escritorio en cada centro educativo privado objeto de estudio.
- Una silla en cada centro educativo privado objeto de estudio.

b.2) Recursos tecnológicos

Son los equipos y aparatos electrónicos que se pueden utilizar durante el desarrollo del trabajo y reuniones:

- Una computadora personal con paquetes de programas Microsoft Office y navegadores de internet.
- Una cañonera.
- Un cable HDMI para proyectar imágenes de las computadoras portátiles.

- Una impresora multifuncional.
- Una memoria USB.
- Un teléfono celular con el hardware y software requerido para la comunicación con los representantes legales y contadores de los centros educativos privados estudiados.
- Una cámara fotográfica y de vídeo para el registro de las actividades durante las reuniones de trabajo.

b.3) Recursos materiales

Son los bienes materiales que se utilizan en la realización del trabajo de investigación, los cuales se detallan a continuación:

- Dos marcadores para pizarrón.
- Un cuaderno tamaño de carta, de cien hojas con líneas, para apuntes.
- Dos lapiceros color negro y azul.
- Tres resmas de papel bond tamaño carta.
- Tres cartuchos de tinta negra.
- Tres cartuchos de tinta de color; uno color magenta, uno cian y uno amarillo.
- Mil fotocopias de material a utilizar durante la realización del estudio.
- Un cartapacio tamaño oficio, para el resguardo de documentos físicos durante el desarrollo del estudio.
- Tres ejemplares impresos y empastados del informe final del Trabajo Profesional de Graduación.
- Cinco CDs en blanco para el resguardo electrónico de este estudio.

c) Recursos financieros

Los recursos financieros que fueron empleados para sufragar los recursos físicos, materiales y tecnológicos se detallan a continuación:

Cuadro 1
Desglose de recursos financieros utilizados
para la elaboración del Trabajo Profesional

Cantidad	Descripción	Precio unitario	Precio total
1	Cuadernos tamaño carta para apuntes	25.00	25.00
2	Lapiceros de color negro o azul	2.00	4.00
3	Resmas de papel bond tamaño carta	37.50	112.50
3	Cartuchos de tinta negra para impresora	75.00	225.00
3	Cartuchos de tinta a color para impresora	75.00	225.00
1000	Fotocopias	0.50	500.00
1	Cartapacios tamaño oficio	25.00	25.00
3	Informes Finales Empastados	90.00	270.00
5	CDs en blanco	5.00	25.00
1	Cable HDMI	100.00	100.00
		Subtotal	1,511.50
Otros gastos			
Cantidad	Descripción	Precio unitario	Precio total
10	Servicios de mensajería	20.00	200.00
10	Almuerzos para el investigador	45.00	450.00
		Subtotal	650.00
		Total	2,161.50

Fuente: Elaboración propia, Informe del Trabajo Profesional de Graduación, 2020.

3.6.2. Método y técnicas

a) Método de investigación cualitativa

Se ha utilizado este método de investigación, para generalizar las conclusiones y recomendaciones de este trabajo en otros elementos, que cumplan con las mismas características de aquel que ha sido estudiado.

Ante el reto que representa el estudio de la situación tributaria de todos los centros educativos privados de un municipio, sin mencionar el reto que simboliza estudio de todos los centros educativos privados del departamento, se utilizó este método para realizar la generalización que se indica en el párrafo anterior.

b) Técnicas, instrumentos y procedimientos utilizados

b.1) Recolección de información y análisis documental

Se utilizó bibliografía y web-grafía para la compilación de todas las disposiciones tributarias que establecieran derechos y obligaciones propias de la relación jurídico-tributaria de los centros educativos privados con el Estado. Se consultaron especialmente códigos, leyes ordinarias, reglamentos, disposiciones legales.

b.2) Entrevistas estructuradas

Se utilizaron en el caso de las entrevistas con las autoridades, personal administrativo y asesores fiscales independientes de los centros educativos privados que fueron objeto de estudio. Con ellas se buscó obtener información puntual respecto al nivel de conocimiento con el que contaban sobre las obligaciones y derechos tributarios de los centros educativos privados.

b.3) Entrevistas semi-estructuradas a expertos

Estas fueron idóneas para captar las experiencias que coadyuvaron a la formulación del criterio profesional y técnico de los expertos que fueron entrevistados. Dichas entrevistas giraron en torno a la relación jurídico-tributaria de los centros educativos privados y en torno a previas auditorías fiscales de las que fueron responsables, trabajando con centros educativos privados.

4. Discusión de resultados

4.1. Ámbito actual de los centros educativos privados

Es indispensable dar a conocer el ámbito actual de los centros educativos privados que fueron objeto de estudio. Los centros educativos, por la naturaleza de sus actividades podrían ser analizados desde distintos ámbitos (pedagógico, social, legal, fiscal, tributario, etc.) pero se presenta a continuación información estrictamente respecto al ámbito legal, fiscal y tributario

de dichos centros.

Haciendo hincapié de primero en el ámbito legal de los centros educativos privados, por la naturaleza de sus actividades, se debe mencionar que están supeditados al Ministerio de Educación. “Previo a la apertura de un centro educativo privado es indispensable la autorización del Ministerio de Educación, la cual se emitirá por medio de las Direcciones Departamentales de Educación” (Ministerio de Educación, 2015).

Las Direcciones Departamentales de Educación también están a cargo de la supervisión del funcionamiento de los centros educativos privados. Actualmente existe una Dirección Departamental por departamento, a excepción del Departamento de Guatemala, que con la publicación del Acuerdo Ministerial N°. 1291-2008, quedó dividida en cuatro nuevas direcciones:

- Dirección Departamental de Educación Guatemala Norte
- Dirección Departamental de Educación Guatemala Oriente
- Dirección Departamental de Educación Guatemala Occidente
- Dirección Departamental de Educación Guatemala Sur.

A su vez, las Direcciones Departamentales de Educación se subdividen en supervisiones de educación.

Con relación al ámbito fiscal y tributario de los centros educativos privados, de conformidad con el artículo 3 del Decreto 1-98 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la SAT, es esta institución la que “ejerce la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos (...)” (Congreso de la República de

Guatemala, 1998), entendiéndose así que todos los centros educativos privados también están bajo la supervisión de la Administración Tributaria en términos fiscales y tributarios.

4.2. Situación actual

A pesar que en el título del plan de investigación (primera fase del presente estudio) se indicó que el estudio se realizaría en el Departamento de Guatemala, para la realización de este trabajo profesional de graduación la investigación se focalizó en centros educativos privados ubicados en el municipio de San Miguel Petapa, del Departamento de Guatemala.

Para conocer la situación actual de los centros educativos privados en dicho municipio, se debe ahondar en los ámbitos que se describieron en el apartado anterior: legal, tributario y fiscal.

Según los registros electrónicos que provee el Ministerio de Educación en su portal web, existen 7,114 centros educativos en el Departamento de Guatemala, de los cuales 5,124 son centros educativos privados y 458 están ubicados en San Miguel Petapa.

La Dirección Departamental Educación Guatemala Sur es la entidad que tiene competencia en los municipios de Villa Nueva, San Miguel Petapa y Amatitlán y las zonas once, doce y veintiuno de la ciudad capital.

En el sitio web de la actual Dirección Departamental Guatemala Sur, en el apartado *Directorio de Supervisores*, se indica que esta Dirección Departamental está conformada por 25 Supervisiones Educativas. El desarrollo de este trabajo se realizó con el apoyo de las autoridades de la Supervisión Educativa Distrito 01-17-02, a la que actualmente están asignados 104 centros educativos en San Miguel Petapa.

La segregación de autoridad desde el Ministerio de Educación hasta las diversas supervisiones educativas solo demuestra que el incremento de centros educativos privados y de población estudiantil en general ha demandado incremento de instituciones que supervisen su registro y funcionamiento.

El incremento de centros educativos privados no solo ha tenido impacto en la estructura educativa del país, también ha tenido impacto en términos fiscales. La apertura de cada vez más centros educativos privados, ha implicado que este sector represente mayor importancia y relevancia para la Superintendencia de Administración Tributaria en términos de recaudación fiscal.

En febrero del 2018, el intendente de fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria, Leonel Villamar en conferencia de prensa dio a conocer que su Plan Anual de Recaudación, Control y Fiscalización 2018 se basaría en “masivas fiscalizaciones para llegar a la meta de recaudación 2018” y que dentro de las acciones que tomaría la entidad estaba la fiscalización de centros educativos. (Godoy, 2018).

La SAT ha revelado con actuaries como este, que a nivel institucional reconocen la alta probabilidad que en los centros educativos privados sean cometidas infracciones y/o delitos tributarios que pudieran conllevar a la imposición de sanciones pecuniarias a favor del Estado.

Esta conferencia de prensa, así como el Plan Anual de Recaudación, Control y de Fiscalización 2018, dieron lugar a que los centros educativos privados tengan la percepción de estar constantemente expuestos y con altas posibilidades de presencias fiscales en el 2018.

4.3. Situaciones que afectaron negativamente la realización del estudio

La realización del estudio de la relación jurídico-tributaria de los centros educativos privados con el Estado en la etapa de planeación, fue diseñada como una compilación y análisis de la totalidad de códigos, leyes ordinarias, reglamentos y disposiciones emitidas en las que estuvieran implicados los centros educativos privados, misma que sería de utilidad para todos los centros de este tipo que estuvieran ubicados en el territorio nacional, partiendo de la premisa que para todos aplican las mismas leyes.

A pesar que fundamentalmente el estudio de la relación jurídico-tributario de los centros educativos privados no tenía como objetivo el trabajo de investigación dentro de centros educativos privados como tal, durante el desarrollo del estudio surgió la necesidad de

determinar el nivel de conocimiento existente en las autoridades de los centros educativos privados, respecto a la relación jurídico-tributaria de dichos centros con el Estado, por ello se recurrió a la realización de encuestas a los representantes de los mismos.

Derivado de lo anterior, se replanteó que el sujeto de estudio sería únicamente una muestra de los ciento cuatro centros educativos en San Miguel Petapa, asignados a la Supervisión de Educación Distrito 01-17-02.

La situación anteriormente expuesta elevó el valor del estudio realizado. Posiblemente este cambio representa la necesidad de cambiar el título del estudio, enfocándolo al área geográfica en el que realmente se trabajó, pero bajo ningún punto de vista podría ser considerado como un aspecto negativo.

La situación que tuvo efectos negativos en el trabajo de investigación es que el número de centros educativos privados en los que se realizaron las encuestas, se supeditó al número de centros educativos privados con disponibilidad y disposición de compartir su información con el estudiante que realizó el estudio.

La disponibilidad y disposición de los propietarios y personal administrativo de los centros educativos privados a compartir su información se vio seriamente afectada por las condiciones que la pandemia de SARS-CoV-2 desplegó en el país.

4.4. Supuestos básicos

Como parte de la realización del estudio, se configuraron los siguientes supuestos básicos:

- a) Apoyo brindado de parte de la Supervisión de Educación Distrito 01-17-02: Con la necesidad de justificar la existencia de un estudio de la relación jurídico-tributaria de los centros educativos privados con el Estado, se presentó a la Supervisión de Educación Distrito 01-17-02 el *plan de investigación* elaborado en mayo de 2019. Las autoridades de esta institución confirmaron pleno interés en

la realización del estudio por medio del oficio AVPV/SESMP N° 058-2019 del 02 de mayo de 2019, firmado por la Licda. Anny Victoria Perdomo Villatoro. **Anexo I**

Ante la necesidad que surgió en junio de 2020, de realizar una evaluación del nivel de desconocimiento de parte de las autoridades de los centros educativos privados, con relación a la relación jurídico-tributaria de los mismos, se consideró en todo momento con que las autoridades de la Supervisión de Educación Distrito 01-17-02 servirían de enlace entre el investigador y los propietarios y personal administrativo de centros educativos privados en San Miguel Petapa.

- b) Disponibilidad y disposición de las autoridades de los centros educativos privados de brindar información por medio de encuestas: Partiendo del supuesto que el estudio de la relación jurídico-tributaria de los centros educativos privados con el estado es de interés para los propietarios, personal administrativo y asesores tributarios independientes, se contó con que los mismos participarían activamente en las entrevistas planificadas.
- c) Incumplimientos tributarios: Derivado de la complejidad de la relación jurídico-tributaria se consideró desde el inicio del estudio, que el nivel de incumplimiento tributario en los centros educativos privados objetos de estudio sería alto, derivado del poco conocimiento de los aspectos fundamentales de la relación jurídico-tributaria de dichos centros con el Estado.
- d) Conocimiento del criterio institucional de SAT por medio de expertos: Desde la etapa de planificación se contó con que el aporte de expertos en la relación jurídico-tributaria de los centros educativos privados con el Estado, permitiría conocer por medio de vivencias y experiencias en presencias fiscales en centros educativos privados, algunos de los criterios que utiliza la Superintendencia de Administración Tributaria en la aplicación del marco jurídico correspondiente a dichos centros.

4.5. Gestión del Trabajo de campo

El trabajo de campo y los resultados obtenidos por el desarrollo del mismo son el producto de la realización de tres actividades distintas, que se llevaron a cabo de manera conjunta e integral, mismas que se detallan a continuación:

La primera actividad del trabajo de campo que se realizó fue la labor de investigación con representantes de treinta centros educativos privados asignados a la Supervisión Educativa Distrito 01-17-02 de la Dirección Departamental de Educación Guatemala Sur. Dichos representantes era exclusivamente propietarios y personal administrativo de dichos centros. El trabajo de campo realizado consistió en la realización de encuestas estructuradas a los representantes de dichos centros con el fin de establecer si conocen los aspectos fundamentales de la relación jurídico-tributaria de dichos centros con el Estado.

Como segunda parte del trabajo de campo se llevó a cabo la labor de integración de bases legales. Dicha actividad consistió en establecer qué códigos, leyes ordinarias, reglamentos, disposiciones y artículos de la Constitución Política de la República, de manera conjunta, crean el espectro de derechos y obligaciones tributarias de los centros educativos privados con el Estado. La realización de esta actividad se focalizó en la integración de las leyes de manera que se pudiera constituir un criterio sólido para afrontar las posibles presencias fiscales, fiscalizaciones y sanciones impuestas de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Por último, se realizaron entrevistas no estructuradas con asesores tributarios independientes de centros educativos privados, considerados expertos en la materia por sus años de experiencia y preparación académica. Por medio de las entrevistas se obtuvo información respecto a sus experiencias en diversas presencias fiscales y fiscalizaciones de parte de la SAT, y también se logró determinar el criterio que la Superintendencia de Administración Tributaria ha utilizado en el ejercicio de dichas actividades fiscalizadoras.

4.5.1. Determinación del nivel de conocimiento existente de los aspectos fundamentales de la relación jurídico tributaria en centros educativos privados de San Miguel Petapa

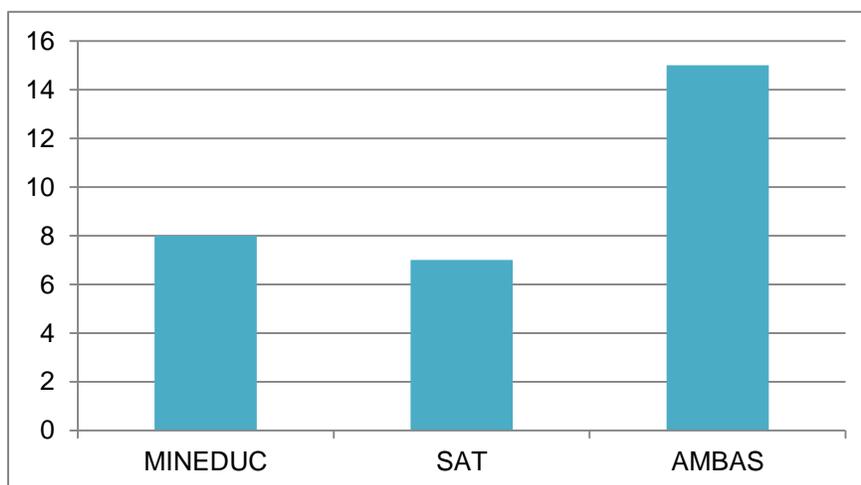
Se realizaron encuestas estructuradas a las autoridades de 30 centros educativos privados en San Miguel Petapa, con el fin de establecer si conocen los aspectos fundamentales de la relación jurídico-tributaria de dichos centros con el Estado.

Las preguntas planteadas se realizaron abarcando aspectos relacionados con las autoridades que desempeñan la capacidad tributaria del estado, los ingresos, los egresos y deberes formales fundamentales dentro de la relación jurídico-tributaria.

A continuación se presentan una gráfica para analizar los resultados de cada pregunta planteada en las encuestas realizadas.

Gráfica 1

¿Qué institución gubernamental está a cargo de fiscalizar en materia de impuestos a los centros educativos privados?



Fuente: Elaboración propia con información obtenida de las encuestas realizadas a propietarios y representantes de centros educativos privados de San Miguel Petapa, Guatemala. Trabajo Profesional de Graduación, 2020.

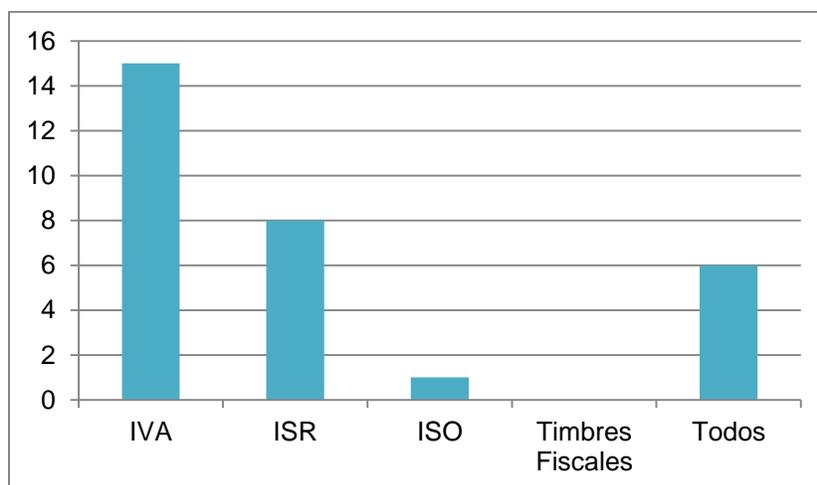
Uno de los principales fundamentos de la relación jurídico-tributaria es la existencia de un sujeto pasivo y la de un sujeto activo. Con la pregunta anterior se buscó conocer si las personas encuestadas conocen la entidad estatal que ejerce la competencia tributaria del Estado, es decir, qué institución es la encargada de fiscalizar a los centros educativos privados con el fin de garantizar la recaudación efectiva de tributos.

De los encuestados, ocho afirman que el Ministerio de Educación es quien está a cargo de la fiscalización de los impuestos en los centros educativos privados, siete afirman que dicha labor es atribución de la Superintendencia de Administración Tributaria y quince afirman que es labor de ambas instituciones.

Se confirma con estos resultados, que en los centros educativos privados en los que se realizó el estudio, no se conoce con claridad que el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria de los centros educativos privados con el Estado es la Superintendencia de Administración Tributaria.

Gráfica 2

¿De qué impuestos está exento un centro educativo privado?



Fuente: Elaboración propia con información obtenida de las encuestas realizadas a propietarios y representantes de centros educativos privados de San Miguel Petapa, Guatemala. Trabajo Profesional de Graduación, 2020.

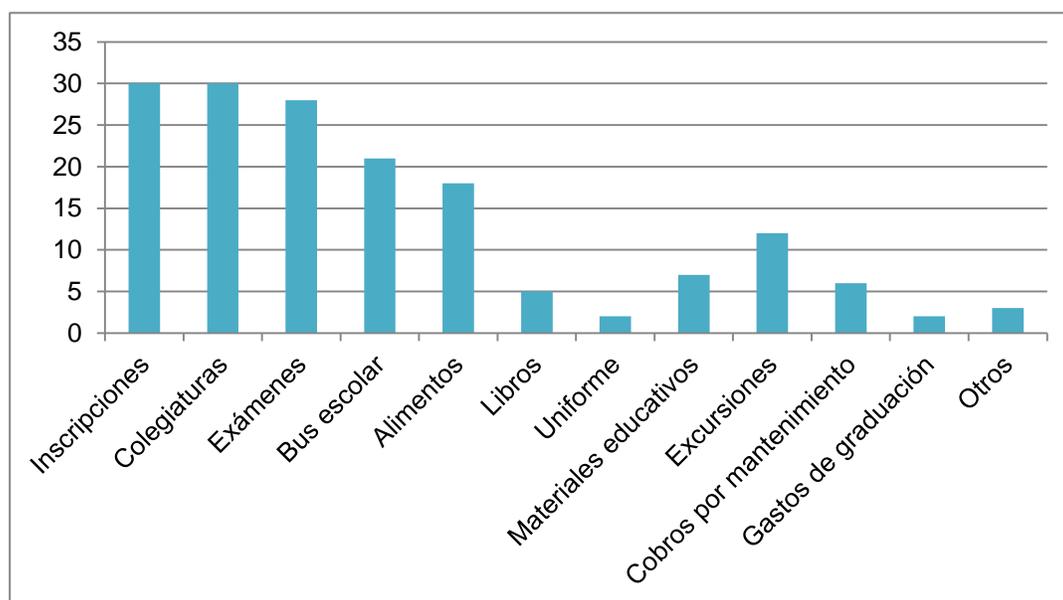
Por medio de la pregunta anterior, se buscaba establecer el conocimiento que tienen los encuestados con relación a la exención de impuestos que gozan los centros educativos privados.

A pesar que los encuestados sabían de antemano que sus centros educativos gozaban de dicha ventaja fiscal, los resultados de la gráfica anterior demuestra que 15 encuestados afirman que dichos centros están exentos únicamente del Impuesto al Valor Agregado, 08 afirman que únicamente del Impuesto Sobre la Renta, 01 afirmó que del Impuesto de Solidaridad y 06 respondieron correctamente que los centros educativos privados están exentos de todos los impuestos enlistados.

Se concluye de los resultados obtenidos y representados en la gráfica anterior, que los encuestados no conocen a profundidad las ventajas fiscales derivadas de la relación jurídico-tributaria de los centros educativos privados con el Estado.

Gráfica 3

¿Cuáles son las fuentes de ingreso del centro educativo que representa?



Fuente: Elaboración propia con información obtenida de las encuestas realizadas a propietarios y representantes de centros educativos privados de San Miguel Petapa, Guatemala. Trabajo Profesional de Graduación, 2020.

Se planteó la pregunta anterior con el objetivo de conocer las fuentes de ingresos de los centros educativos privados cubiertos con las encuestas realizadas, para establecer cuáles de ellos prestan *servicios adicionales*, que de acuerdo a la legislación, están afectos al pago de impuestos.

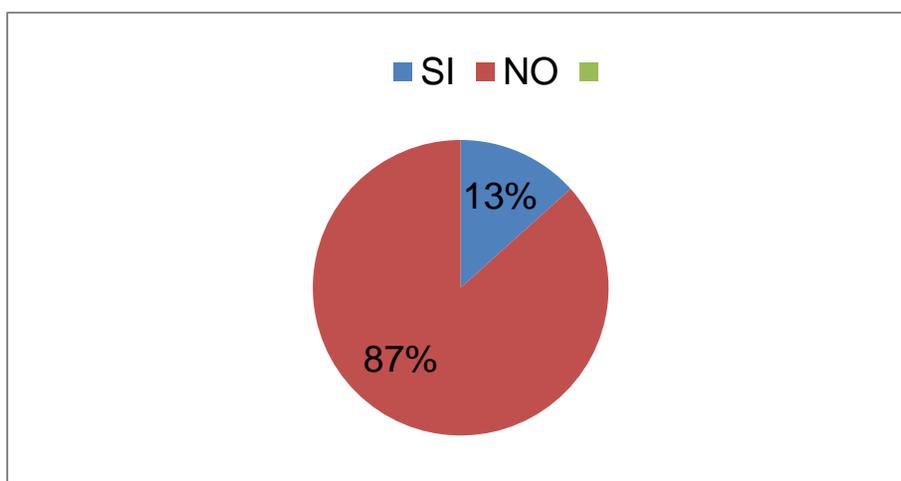
Según los resultados expresados en la gráfica anterior, los centros educativos privados prestan múltiples servicios y no se limitan a los *servicios educativos curriculares* y *extracurriculares* que son del giro habitual de dichos centros.

De los 30 encuestados, la totalidad prestan obtienen ingresos por inscripciones y colegiaturas y 27 de ellos obtienen ingresos por cobro de derechos de examen. Los próximos nueve servicios que se muestran en la gráfica son *servicios adicionales* afectos a impuestos, siendo los más populares los ingresos por servicio de bus escolar, venta de alimentos y excursiones.

Se puede deducir de la información presentada en la gráfica anterior que el 100% de los centros educativos privados encuestados prestan al menos un servicio afecto a impuestos y del que cuyo manejo tributario correcto depende que se cometan infracciones o no.

Gráfica 4

¿Excluyendo las inscripciones, colegiaturas y exámenes, otorga el centro educativo factura por la totalidad de ingresos percibidos?



Fuente: Elaboración propia con información obtenida de las encuestas realizadas a propietarios y representantes de centros educativos privados de San Miguel Petapa, Guatemala. Trabajo Profesional de Graduación, 2020.

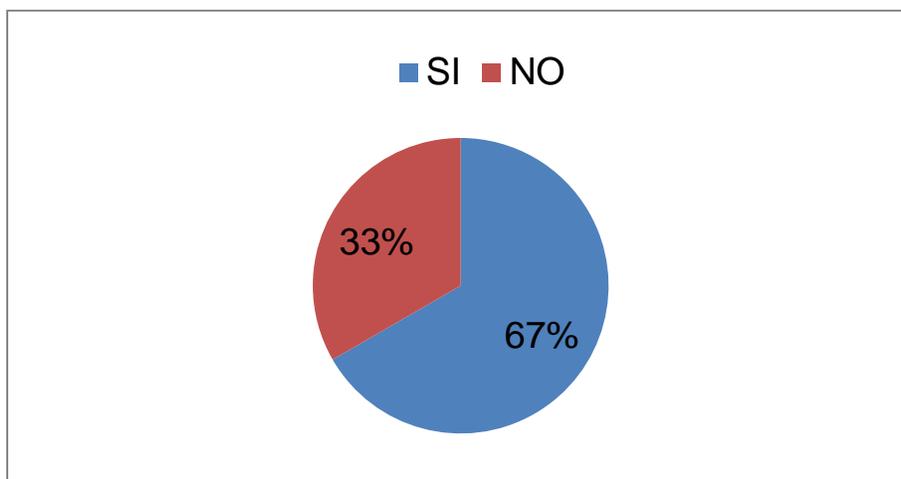
Con la pregunta anterior se buscó establecer el conocimiento de una de las obligaciones formales más importantes dentro del código tributario. La importancia se deriva de las sanciones que su omisión puede conllevar.

Según los resultados reflejados en la gráfica anterior, el 87% de los encuestados no emiten factura por los ingresos percibidos, excluyendo las inscripciones, colegiaturas y exámenes.

De lo anterior se puede indicar con propiedad que el 87% de encuestados corre el riesgo de cometer una infracción tributaria y de ser sancionados con cierre temporal del centro educativo, de acuerdo al artículo 85 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario.

Gráfica 5

¿Está el centro educativo que representa, habilitado para utilizar el sistema EXEN-IVA?



Fuente: Elaboración propia con información obtenida de las encuestas realizadas a propietarios y representantes de centros educativos privados de San Miguel Petapa, Guatemala. Trabajo Profesional de Graduación, 2020.

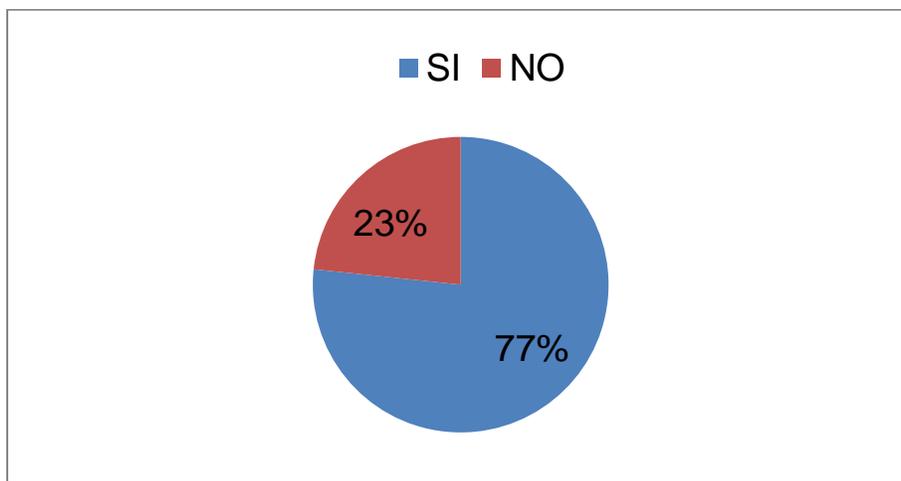
Con la pregunta anteriormente planteada se esperaba establecer en qué proporción dentro del universo, los centros educativos privados hacían uso de su derecho de exención de IVA sobre la compra de bienes y servicios, de conformidad con el artículo 8 del Decreto 27-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Como resultado, según refleja la gráfica anterior, el 33% de los encuestados no están habilitados para la utilización del sistema EXEN-IVA que otorga la SAT a los centros educativos privados para la emisión de constancias de exención de IVA de conformidad con el reglamento de la Ley del IVA.

De lo anteriormente expuesto se deduce que el 33% de los centros educativos privados desconoce que como resultado de su relación jurídico-tributario con el Estado, se deriva este beneficio fiscal o que desconocen la manera de ejecutar dicho beneficio y hacer uso de él adecuadamente.

Gráfica 6

¿Emite exención de IVA por todos los gastos de la institución?



Fuente: Elaboración propia con información obtenida de las encuestas realizadas a propietarios y representantes de centros educativos privados de San Miguel Petapa, Guatemala. Trabajo Profesional de Graduación, 2020.

Con la pregunta presentada anteriormente, se buscó establecer si los centros educativos privados emiten exenciones de IVA por la totalidad de facturas derivadas de gastos operativos realizados.

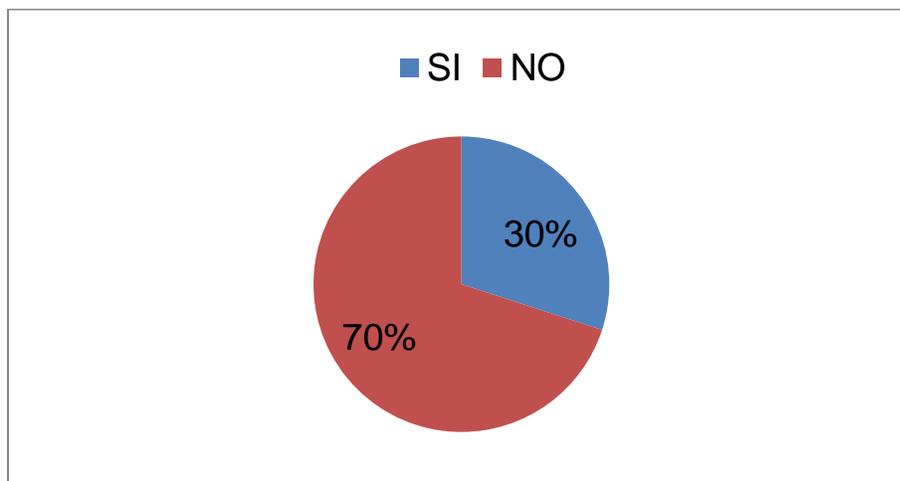
La gráfica presentada anteriormente indica que el 77% de los encuestados si emiten exenciones de IVA por la totalidad de gastos erogados en la institución y apenas un 23% de los encuestados guardan cierto criterio para la emisión de las mismas.

De lo anterior se puede establecer que existe un alto riesgo de cometer una infracción tributaria, por emisión de una exención de IVA por un gasto que no lo amerita. Como se ha establece más adelante en este documento, las exenciones de IVA deben emitirse por los gastos que según la literal b) del artículo 16 del Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, “que los bienes o servicios se incorporen al servicio o a las actividades necesarias para su prestación dentro o fuera del país. En consecuencia, deben considerarse todos aquellos bienes o servicios que sean de tal naturaleza que

sin su incorporación sea imposible la producción o comercialización de los bienes o la prestación del servicio”.

Gráfica 7

¿Se llevan registros y/o controles electrónicos o manuales de la totalidad de los ingresos y egresos del centro educativo?



Fuente: Elaboración propia con información obtenida de las encuestas realizadas a propietarios y representantes de centros educativos privados de San Miguel Petapa, Guatemala. Trabajo Profesional de Graduación, 2020.

De la pregunta que se presentó, se buscó obtener información con relación al cumplimiento de obligaciones formales de los centros educativos privados, y de las posibles sanciones que se podrían generar por el desconocimiento de las mismas.

Como se analiza en la gráfica anterior, el 70% de los encuestados no llevan registros y/o controles electrónicos o manuales de las transacciones de ingresos y egresos del centro educativo.

De lo anterior se puede establecer un alto riesgo de ser sancionados de acuerdo al artículo 94 del Decreto 6-91, Código Tributario, con una multa de Q5,000.00 cada vez que se le fiscalice y no presente sus registros contables.

4.5.2. Compilación y análisis de códigos, leyes ordinarias, reglamentos, disposiciones y artículos de la Constitución Política de la República aplicables a los centros educativos privados.

Para iniciar esta sección, se presentan las definiciones, características y requisitos que el Estado fija a los centros educativos privados en el marco legal guatemalteco. Posteriormente se analiza a los centros educativos privados en materia tributaria, presentándose los requisitos que debe cumplir como cualquier otro contribuyente.

a. Fase preliminar

Definición de centro educativo privado

Educación es “la formación destinada a desarrollar la capacidad intelectual, moral y afectiva de las personas de acuerdo con la cultura y las normas de convivencia de la sociedad a la que pertenecen”. El artículo 71 de la Constitución Política de la República establece que “es obligación del Estado proporcionar y facilitar educación a sus habitantes sin discriminación alguna”.

A pesar que el estado reconoce la educación como actividad estatal, en el artículo 73 de la Constitución Política de la República se reconoce la existencia de centros educativos privados, pero indica en el mismo artículo que estos centros deben ser inspeccionados por el Estado.

Los centros educativos privados vuelven a ser mencionados en el artículo 23 del Decreto 12-91, Ley de Educación Nacional, que los identifica como “establecimientos a cargo de la iniciativa privada que ofrecen servicios educativos”. En ese mismo artículo se menciona que estos centros actúan de conformidad con los reglamentos y disposiciones aprobadas por el Ministerio de Educación, e indica que este ministerio tiene la responsabilidad de velar por la correcta aplicación y cumplimiento de dichos reglamentos.

Inscripción en el Registro Mercantil o en el Registro de Personas Jurídicas

Previo a la inscripción del centro educativo privado a uno de los dos registros públicos disponibles, se debe establecer si este tendrá fines de lucro, es decir, que devolverá utilidades a socios accionistas y propietarios del centro, o si su apertura será producto de actividades no lucrativas.

En el artículo 16 del Decreto Ley Número 106 del Congreso de la República, Código Civil, que expone que son Personas Jurídicas “las asociaciones sin finalidades lucrativas, que se proponen promover, ejercer y proteger sus intereses...” (Congreso de la República de Guatemala, 1963). Es el Registro de Personas Jurídicas la institución encargada de registrar las Asociaciones Civiles No Lucrativas.

Dentro del artículo 334 del Decreto del Congreso de la República de Guatemala, Código de Comercio, se establece que “Es obligatoria la inscripción en el Registro Mercantil jurisdiccional de los comerciantes individuales que tengan un capital de dos mil quetzales o más, de todas las sociedades mercantiles y de empresas y establecimientos mercantiles (...)”.

Inscripción en el Ministerio de Educación

El mando que tiene el Ministerio de Educación sobre los centros educativos privados se refuerza en el artículo 24 del Decreto 12-91, Ley de Educación Nacional, en el que se indica que los “centros educativos privados funcionan (...) previa autorización del Ministerio de Educación, cuando llenen los requisitos establecidos en el reglamento específico”.

Cuando se hace mención de un “reglamento específico, el Estado se refiere al Acuerdo Gubernativo 52-2015, Reglamento para la autorización funcionamiento de centros educativos privados, que en el artículo 24 indica que “previo a la apertura de un centro educativo privado es indispensable la autorización del Ministerio de Educación, la cual se emitirá por medio de las Direcciones Departamentales de Educación”; en dicho reglamento se enlistan los requisitos necesarios que menciona el artículo 24 de la Ley de Educación Nacional.

Los centros educativos privados y la Superintendencia de Administración Tributaria

En este guía se presentan los aspectos claves de la relación jurídico-tributaria de un centro educativo privado con el Estado, es decir, los derechos y obligaciones tributarios que surgen del nacimiento de una institución educativa a la vida jurídica.

El Estado ejerce su capacidad tributaria por medio de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, que actúa en calidad de entidad descentralizada, pero que trabaja en conjunto con el Ministerio de Finanzas. Los derechos y obligaciones tributarias de los centros educativos privados, están por ende, relacionadas con la SAT.

Adentrándose en materia tributaria, los centros educativos privados gozan de prebendas que el Estado reconoce en el artículo 73 de la Constitución Política de la República, que cita: estos centros “gozarán de la exención de toda clase de impuestos y arbitrios” pero condiciona dicha prebenda con la frase “estos centros están obligados a llenar, por lo menos, los planes y programas oficiales de estudio”.

De lo anterior se comprende que, a pesar que existen diversas instituciones que se dedican a la enseñanza de habilidades artísticas, habilidades técnicas, de idiomas, etc., únicamente los centros educativos privados que se dedican a la educación de acorde a la malla curricular del Currículo Nacional Base del Ministerio de Educación, están exentos de impuestos.

La exención de impuestos que gozan los centros educativos privados, no las exime de dar cumplimiento a los deberes tributarios que las leyes ordenan, como el de inscribirse en la Superintendencia de Administración Tributaria. En el artículo 12 del Acuerdo Gubernativo 05-2013, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se indica que “los centros educativos públicos y privados (...) deberán inscribirse como contribuyentes para todas las actividades que realicen”.

Respecto a la inscripción que se menciona, según el artículo 20 del Decreto 06-91, Código Tributario, “todos los contribuyentes y responsables están obligados a inscribirse en la Administración Tributaria, antes de iniciar actividades afectas.”

En la página web de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, en la sección de “Requisitos para trámites” en la subsección “Inscripción centros educativos privados, centros educativos públicos, comunitarios o asociación educativa” se indica que además de los demás documentos que todos los contribuyentes deben portar para realizar su inscripción, también deben entregar fotocopia de la resolución emitida por el Ministerio de Educación (MINEDUC) o Dirección Departamental. Este paso es indispensable para que el centro educativo quede afiliado como EXENTO del pago de los impuestos correspondientes.

Se hace mención de dicha resolución en el artículo 25, inciso g) del Acuerdo Gubernativo 52-2015, Reglamento para la autorización funcionamiento de centros educativos privados, en el que se indica que después de “validado el expediente (del centro educativo que realizó su inscripción en el Ministerio de Educación), el Director Departamental de Educación emitirá resolución”. También se indica en este artículo que “en caso de autorizar la apertura de un centro educativo privado, se indicará en la resolución la asignación del código que le corresponderá en el Registro Único de Centros Educativos administrado por la dirección general correspondiente, los niveles educativos, carreras y cuotas que se autorizan.”

Analizando de nuevo el artículo 20 del Decreto 06-91 del Código Tributario, aquí se mencionan otra obligación tributaria de los contribuyentes, que también los centros educativos privados deben cumplir, como actualizar anualmente sus datos de inscripción.

Más adelante en la misma ley, en el artículo 112 y 112“A” se establece que los contribuyentes y responsables están obligados a:

1. Llevar los libros y registros referentes a las actividades y operaciones que se vinculen con la tributación.
2. Inscribirse en los registros respectivos, aportando los datos y documentos necesarios y comunicar las modificaciones de los mismos.

3. Presentar las declaraciones que correspondan y formular las ampliaciones o aclaraciones que les fueren solicitadas.
4. Facilitar a los funcionarios fiscales autorizados, las inspecciones o verificaciones en cualquier local o establecimientos (...).
5. Permitir que la Administración Tributaria revise las declaraciones, informes y documentos, comprobantes de mercaderías, relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias.
6. Comunicar cualquier cambio de la situación tributaria de los contribuyentes o responsables.
7. Concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida, siempre que en la citación se haga constar el objeto de la diligencia.
8. Proporcionar a la Administración Tributaria la información que le requiera referente a actos, contratos u otros hechos o relaciones mercantiles con terceros, generadores de tributos, siempre que no se viole la garantía de confidencialidad establecida en la Constitución Política de la República y las leyes especiales, el secreto profesional, y lo dispuesto en este Código.
9. Conservar en forma ordenada, mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción, libros, documentos y archivos, estados de cuenta bancarios o sistemas informáticos del contribuyente, que se relacionan con sus actividades económicas y financieras, para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de sus obligaciones tributarias.
10. Conservar por el plazo de la prescripción, los documentos en que conste el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
11. Conservar declaraciones, anexos e informaciones presentadas por vía electrónica o medios distintos al papel, el mismo plazo en los medios en que fueron presentadas o en papel, a su elección.

12. Permitir a la Administración Tributaria revisar los registros informáticos que contengan información relacionada con la realización de hechos generadores de tributos o al registro de sus operaciones contables y tributarias, ya sea en línea, o a determinado período de tiempo que establezca la Administración Tributaria, ello para fines exclusivos vinculados a la debida fiscalización tributaria; para el efecto, la Administración Tributaria deberá formular el requerimiento pertinente.

b. Ingresos de los centros educativos por prestación de servicios.

Para abordar el tema de los ingresos por prestaciones de servicios se debe tomar en cuenta lo que indica el artículo 2 del Acuerdo Gubernativo 36-2015, Reglamento del Régimen de cuotas para centros educativos privados: “Los centros educativos privados son establecimientos a cargo (...) de particulares, que ofrecen servicios educativos”. Anteriormente ya describimos el término “educación” y como cataloga el Estado los “servicios educativos” de los centros educativos.

Es justamente en el último acuerdo gubernativo mencionado, en donde el Estado regula las cuotas que los centros educativos privados pueden cobrar por la prestación de sus servicios.

En el artículo 3 de este acuerdo, se indica que “los servicios educativos son las prestaciones que, para la formación integral de los educandos, proporcionan los centros educativos privados con base al currículum aprobado por el Ministerio de Educación”. En ese mismo artículo se establecen dos tipos de servicios educativos, mismos que pueden ser: curriculares y extracurriculares.

De acorde al artículo 4 y 5 del mismo acuerdo gubernativo, se definen los servicios educativos indicados, de esta manera:

“El servicio educativo curricular es el que prestan los centros educativos privados, de acuerdo al currículum y /o plan oficial vigente” También se indica que “es obligatorio

implementar todas las áreas o subáreas, asignaturas o su equivalente contenidas en el plan curricular oficial vigente”.

“Los 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”.

Por medio de la definición de estos tipos de servicios, dentro del marco legal guatemalteco, se refuerza la caracterización de los centros educativos privados, y su diferenciación de otro tipo de instituciones educativas y de enseñanza.

Los centros educativos privados, con la intención de crear cierto tipo de condiciones para los estudiantes dentro y fuera de sus instalaciones, pueden brindar otro tipo de servicios, que no encajan dentro de las tipificaciones de servicios educativos curriculares y extracurriculares, por lo que el artículo 6 del acuerdo gubernativo en mención, define los servicios adicionales, que “son aquellos que prestan los centros educativos privados, con el objeto de facilitar los servicios educativos.” Es justamente en la prestación de servicios adicionales en los que se pierde la exención de impuestos de estos centros.

b.1. Ingresos exentos de impuestos

Partiendo de lo expuesto, los ingresos provenientes de servicios educativos serán aquellos exentos de impuestos, para lo que es útil atender a lo indicado en el artículo 7 del acuerdo gubernativo mencionado: “Son cuotas educativas los pagos que se efectúan a los centros educativos de enseñanza por los servicios educativos que brinden, los cuales deben ser autorizados por el Ministerio de Educación”.

Debido a que el acuerdo que ha venido mencionando no brinda una tipificación más clara de cuáles son los servicios que están exentos de impuestos, es necesario consultar las leyes ordinarias que dan nacimiento a los diferentes impuestos.

En el caso del Impuesto Sobre la Renta, en el artículo 8 del Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, se establece que están exentos “los centros educativos privados (...) exclusivamente en las rentas derivadas de: matrícula de inscripción, colegiaturas y derechos de examen, por los cursos que tengan autorizados por la autoridad competente”.

Al abordar el Impuesto al Valor Agregado IVA, en el artículo 8 del Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor agregado, se indica que están exentos “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”.

En el caso del Impuesto de Solidaridad, ese impuesto puede ser calculado sobre los ingresos percibidos durante el año en un centro educativo privado, y para el efecto se debe considerar que en el artículo 4 del Decreto 73-2008, Ley del Impuesto de Solidaridad, se indica que las universidades y los centros educativos públicos y privados, legalmente autorizados para funcionar en el país están exentos del impuesto.

b.2. Ingresos afectos a impuestos

Ya se definieron los servicios adicionales anteriormente, pero se debe reconocer que algunos centros educativos privados también venden bienes como parte de sus actividades. Para el efecto, ya se mencionó que estos serían los bienes y servicios que están afectos y gravados por los impuestos correspondientes.

La ley indica expresamente que servicios y bienes específicos no están exentos de impuestos, tal y como indica el artículo 8 del Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, mismo que establece que del total de actividades de los centros educativos privados, para determinar cuáles si están exentas, se deben excluir “las actividades lucrativas de estos establecimientos, tales como librerías, servicio de transporte, tiendas, venta de calzado y uniformes, internet, imprentas y otras actividades

lucrativas”. También se menciona en este artículo que “en todos los casos, estos centros deben cumplir con las obligaciones contables, formales o de retención que pudieren corresponderles a estas entidades.

c. Compras de bienes y servicios

c.1. Compras de bienes y servicios afectas al pago del Impuesto al Valor Agregado

Cada compra de bienes o de servicios que realizan los centros educativos privados y todas las instituciones en general, tienen un cargo del 12% que corresponde al Impuesto al Valor Agregado, tributo que fue creado con el Decreto 27-92 del Congreso de la República. La naturaleza de este impuesto es la de ser pagada por el comprador del bien o servicio, directamente al vendedor, pero este segundo debe pagarlo a la Superintendencia de Administración Tributaria posteriormente.

De acorde a los artículos 8 y 9 del decreto mencionado, los centros educativos privados “están exentos de soportar el impuesto que se genere por los actos gravados por esta ley y deberán recibir de quien les venda o les preste un servicio, la factura que corresponda, pero no pagarán el monto del impuesto consignado en el documento, sino que entregarán a los mismos la constancia de exención debidamente autorizada por la Administración Tributaria.

Se encuentra más información de las constancias de exención en el artículo 13, del Acuerdo Gubernativo 05-2013, Reglamento de la Ley del IVA, en el que se indica que “las personas, entidades, (...) que se encuentran inscritas ante la Administración Tributaria como exentas, podrán utilizar las constancias de exención reguladas en el artículo 9 de la Ley”.

En el mismo artículo recalca la importancia planteada en la primera sección de esta guía, la de ser estar correctamente inscritos en la SAT, citando: “Cuando proceda la

inscripción como exento de un nuevo ente, persona, entidad, organismo, misión diplomática o consular, deberá acreditarse previamente el derecho a tal exención ante la Administración Tributaria, a efecto de obtener la autorización de las constancias de exención. Las características de las constancias de exención serán establecidas por la Administración Tributaria”.

Para que un centro educativo privado pueda emitir las constancias de exención de IVA arriba mencionadas se debe realizar el trámite para que la SAT habilite usuario y contraseña para ingresar al sistema en línea en el que se estas son emitidas. Las constancias de exención de IVA deben ser emitidas y entregadas a los vendedores como forma de pago por el 12% del impuesto mencionado.

Surge de la emisión de constancias de exención de IVA otra obligación tributaria, comprendida en el artículo 14 del Acuerdo Gubernativo 05-2013 Reglamento de la Ley del IVA, citando: “Para fines del registro y control de las constancias de exención, las personas exentas establecidas en el artículo 8 de la Ley, deben presentar un informe ante la Administración Tributaria, por medio electrónico u otro medio autorizado por la referida institución, el cual deberá contener todas las operaciones y transacciones exentas por las cuales se haya emitido constancias de exención. El informe de constancias de exención indicado en el párrafo precedente, será trimestral, por lo que dentro de los primeros quince días del mes inmediato siguiente de concluido el trimestre que se reporta, deberá ser presentado ante la Administración Tributaria”.

Este reporte es electrónico, se elabora en programas que faciliten el manejo de hojas de cálculo como Microsoft Excel, y se carga la información utilizando el mismo portal web en donde se emite cada constancia de exención de IVA.

Partiendo de criterios que la Superintendencia de Administración Tributaria ha utilizado en diversas auditorías fiscales en centros educativos privados, se pueden otorgar constancias de exención del IVA únicamente en aquellas compras de bienes y servicios que estén ligados íntimamente con los servicios educativos brindados, de manera que

por compras lujosas, innecesarios o por bienes y servicios no vinculados a dichos servicios prestados, el centro educativo deberá pagar la totalidad de la factura y no emitir constancia de exención.

Figura 1

Modelo de una Constancia de Exención de IVA



CONSTANCIA DE EXENCIÓN DE IVA
 SAT 2093 No. 22374
 31/07/2019 11:58:15
 Guatemala, C.A.

NIT DEL PROVEEDOR 98765432-1

NOMBRE, RAZÓN O DENOMINACIÓN
 DEL PROVEEDOR O VENDEDOR

VENTA DE BIENES Y SERVICIOS, S.A.

SERIE FACTURA	<u>8</u>
NÚMERO FACTURA	<u>2360</u>
MONTO DEL CONSUMO	<u>2.156.72</u>
MONTO EXENCIÓN DE	<u>231.08</u>

FIRMA



NOMBRE DEL ESTABLECIMIENTO

No. 1 - Colegio El Ejemplo

NIT CONTRIBUYENTE EXENTO
91929394-0

NOMBRE CONTRIBUYENTE EXENTO
Colegio El Ejemplo

Para verificar la autenticidad de este documento, ingrese al portal SAT a la consulta "Constancias exención SAT" al código
 wy8&J9onjwVFa0vc8vbgqT0T7VsLPw

Fuente: Modelo extraído del sistema SAQBE de la Superintendencia de Administración Tributaria.

c.2. Actos gravados con el Impuesto de Timbres Fiscales

Algunos actos no están gravados por el Impuesto al Valor Agregado, sino al Impuesto de Timbres Fiscales, para lo que es importante mencionar el artículo 10 del Decreto 2037-92, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, que indica que “están exentos del impuesto, los documentos que contengan actos o contratos gravados, realizados por 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”.

d. Cálculo de impuestos

En Guatemala, todos los tributos son creados por el Congreso de la República de Guatemala, por medio de leyes ordinarias individuales, en las que fijan información como el hecho generador del impuesto, quiénes deben pagarlo, cálculos del impuesto, etc.

De acorde a lo establecido en el Código Tributario, cada contribuyente debe utilizar los medios que la Administración Tributaria brinde para realizar la presentación de los impuestos correspondiente. Para el caso de los centros educativos privados, que gozan con ingresos exentos y afectos y que realizan compras afectas y exentas, las declaraciones de impuestos deben ser unificadas, es decir, una sola declaración del Impuesto Sobre la Renta y una sola del Impuesto al Valor Agregado.

Tomando como ejemplo el último impuesto mencionado, en el artículo 40 del Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, se indica que “los contribuyentes deberán presentar, dentro del mes calendario siguiente al del vencimiento de cada período impositivo, una declaración del monto total de las operaciones realizadas en el mes calendario anterior” continuando el párrafo con un enunciado que involucra los centros educativos privados, citando: “incluso las exentas del impuesto y consignar en la misma

forma los demás datos que se señale en el reglamento utilizando los formularios que se les proporcionará”.

Cuando el artículo anterior menciona “el reglamento” se refiere al ya mencionado Acuerdo Gubernativo 05-2013, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que en su artículo 12 indica que “los centros educativos públicos y privados (...) deberán 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”.

En el caso del Impuesto de Solidaridad, el cálculo del impuesto debe excluir los ingresos exentos, debiéndose realizar únicamente por los ingresos afectos.

4.5.3. Criterio de la Superintendencia de Administración Tributaria aplicados auditorías fiscales

Para la realización de esta parte del estudio, se entrevistó a dos profesionales expertos en la relación jurídico-tributaria de los centros educativos privados con el Estado: Al Lic. Wilfredo López gerente financiero del Colegio Interamericano de Guatemala y al Lic. Julio Rodas, contador general del Instituto Guatemalteco Americano IGA.

Se presenta a continuación el aspecto más relevante que compartieron mediante entrevista no estructurada, que revela el criterio que utiliza la Superintendencia de Administración Tributaria para fiscalizar centros educativos privados.

Documentación adicional en exenciones de IVA

El Lic. Wilfredo López indicó que como parte de las actividades fiscalizadoras de la Superintendencia de Administración Tributaria, basada en el artículo 21 “B”, 98 y 100 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, exigen que las exenciones de IVA sean documentadas con soportes adicionales a la factura que dio origen a la emisión de la misma.

Comentó el Lic. López, que tuvieron que recurrir a fotografías de los activos fijos que habían sido adquiridos y demostrar que estos eran utilizadas para actividades específicamente educativos y académicas. En el caso de las facturas por servicios, se tuvo que brindar una narración detallada del objeto de dicha prestación de servicios y respaldar con la cotización de las personas individuales o jurídicas que actuaron como proveedores.

Nulo registro de recibos en el libro de ventas y prestación de servicios

El Lic. Julio Rodas compartió que la Superintendencia de Administración Tributaria solicitó el libro en el que se detallaban los recibos emitidos a los padres de familia y/o encargados por concepto de cobros de matrículas, mensualidades y derechos de examen, mismo con el que la institución no contaba.

Justificó Julio Rodas que ni en el Decreto 27-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto al Valor Agregado, ni en el Acuerdo Gubernativo N° 5-2013 Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se le obliga a los contribuyentes a presentar el detalle de los recibos emitidos, concluyendo en que esto no constituye infracción tributaria.

El conocimiento e interpretación de las obligaciones formales de los centros educativos privados representa alta importancia para dichos centros, para no dejar de cumplirlas, pero tampoco proporcionar información adicional a la administración tributaria de la que legalmente se debe.

4.6. Discusión de resultados

Posterior a la presentación y análisis de la información recabada por medio de las tres actividades de investigación realizadas, se presenta en este apartado la discusión de los resultados obtenidos.

4.6.1. Alta susceptibilidad a fiscalización

La Superintendencia de Administración Tributaria ha reconocido, al dar a conocer su Plan Anual de Recaudación, Control y Fiscalización, que institucionalmente se considera que los centros educativos privados cuentan con alta probabilidad de cometer infracciones y/o delitos tributarios.

4.6.2. Alto desconocimiento de los aspectos fundamentales de la relación jurídico-tributaria en los centros educativos privados de San Miguel Petapa

Como refleja el análisis de los resultados de las entrevistas realizadas a los representantes de los centros educativos privados objeto de estudio, los aspectos fiscales y tributarios son altamente descuidados.

En caso de una presencia fiscal, las infracciones serían fácilmente detectables y las sanciones que se les impondría a los centros educativos privados serían de alta cuantía.

4.6.3. Integración de leyes ordinarias con reglamentos

En los reglamentos que el Ministerio de Educación elaboró en 2015, para regular las funciones y las cuotas de los centros educativos privados, introdujo al ámbito legal por primera vez la separación de los tipos de servicios que un centro educativo presta,

situación que cambió el enfoque que la SAT puede tener al fiscalizar centros educativos privados.

Estos reglamentos dieron un giro al enfoque que se le da a las leyes tributarias, puesto que proveyó una serie de definiciones claves para la integración del resto de leyes tributarias con implicación en los centros educativos privados.

Es necesario ir a los reglamentos ministeriales para la comprensión de otras leyes ordinarias, situación poco intuitiva, puesto que se esperaría que la legislación que regula los centros educativos privados sea desde las normas jurídicas con mayor jerarquía, de forma descendente hasta aquellas con menor jerarquía.

4.6.4. Límites en la exención subjetiva de los centros educativos privados

Ya se ha establecido previamente en el estudio que los centros educativos privados gozan con exención subjetiva de impuestos, es decir, que la exención es específica a las personas jurídicas con esta cualidad.

A pesar que la Constitución Política de la República otorga dicha exención subjetiva de impuestos a los centros educativos privados, se ha ya establecido en este estudio que tanto el resto de leyes aplicables a los centros educativos privados, como el criterio de la Superintendencia de Administración Tributaria, subordinan la exención de impuestos a otros supuestos, tales como la debida inscripción del centro educativo privado ante las autoridades competentes, que en su caso, es el Ministerio de Educación.

Otro aspecto que se debe resaltar respecto a la exención subjetiva es limitada por una serie de definiciones en leyes y reglamentos de menor jerarquía. Son reglamentos dentro del marco jurídico los que dictan el alcance de un centro educativo privado, y con ello, el límite inicial y final de la exención dictada en la Constitución.

4.6.5. Alta importancia del cumplimiento de deberes formales

Analizando integralmente los resultados obtenidos tanto en el estudio de los centros educativos privados, como en las experiencias compartidas por los profesionales entrevistados, respecto a los deberes formales se debe mencionar que son uno de los principales aspectos en los que los centros educativos privados deben enfocarse.

Derivado de la exención de impuestos que gozan estos centros, la documentación precisa y exhaustiva para justificar las compras de bienes y servicios puede ser determinante entre convencer a los auditores fiscales de la transparencia y legalidad de una transacción.

4.7. Propuesta de mejoras

Posterior a la discusión de resultados, se procede a la realización de tres propuestas claras y concisas que coadyuvarán a los centros educativos privados a la reducción de infracciones y/o delitos tributarios y a evitar la imposición de sanciones cuando sean fiscalizados por la Superintendencia de Administración Tributaria. Estas propuestas son de aplicación individualizada en cada centro educativo privado.

Propuesta #1

Constituir dos personas jurídicas distintas para separar las actividades educativas, de las actividades comerciales, y coadyuvar a la reducción de infracciones y/o delitos tributarios.

La separación de actividades educativas de las comerciales dará más claridad a la Superintendencia de Administración Tributaria, a los propietarios y al personal administrativo de los centros educativos privados respecto al tratamiento fiscal que se le ha dado a los tipos de servicios que efectivamente se han prestado.

Propuesta #2

Formulación de un criterio institucional unificado para la aplicación de todas las leyes con implicación fiscal y tributaria para el centro educativo privado.

El criterio institucional debe estar enfocado a reconocer que actividades del centro educativo son puramente educativas y cuáles son comerciales, para que la existencia de dos personas jurídicas involucradas en las operaciones del centro educativo no sea motivo de confusión, sino que coadyuve a la reducción de infracciones y/o delitos tributarios.

El criterio institucional se debe desarrollar de manera escrita y comunicar al personal administrativo del centro educativo privado para que la separación de las actividades educativas de las comerciales sea uniforme.

Propuesta #3

Emisión precisa de las exenciones de IVA y documentación exhaustiva de las mismas.

Conociendo de manera anticipada que la Superintendencia de Administración Tributaria ha demostrado que el criterio institucional con relación a la emisión de exenciones de IVA, es la de desconfiar absolutamente en que estas hayan sido emitidas con base legal, se debe asegurar el personal administrativo de los centros educativos privados que las exenciones se están girando utilizando los mismos criterios que se utilizan para el reconocimiento del crédito fiscal.

No se debe exceder el uso de este beneficio fiscal, es decir, no se pueden emitir por gastos que el centro educativo privado emita que no tengan relación con las actividades educativas propias del establecimiento.

Los centros educativos privados deben respaldar la exención de impuestos con la factura correspondiente, copia del medio de pago utilizado y utilizar algún otro medio

que justifique la adquisición del bien o servicio, tales como: narraciones, cartas de solicitud, contratos, fotografías, etc.

CONCLUSIONES

- Derivado de la inexistencia de documentación contable de soporte de las actividades contables de los centros educativos privados, o del mal manejo de la misma, en los centros educativos privados estudiados existe un mayor riesgo de cometer infracciones tributarias formales que delitos tributarios.
- La exención de impuestos que la Constitución Política de la República otorga a los centros educativos privados, (ISR, IVA, ISO y del Impuesto sobre timbres fiscales y papel sellado), está fuertemente delimitada dentro de otras leyes ordinarias, acuerdos gubernativos y acuerdos ministeriales, quedando dicha exención supeditada al cumplimiento de otras disposiciones formales.
- En los reglamentos que el Ministerio de Educación elaboró en 2015, para regular las funciones y las cuotas de los centros educativos privados, introdujo al ámbito legal por primera vez la separación de los tipos de servicios que un centro educativo presta, situación que cambió el enfoque que la SAT puede tener al fiscalizar centros educativos privados.
- La exención de impuestos que gozan los centros educativos privados no las eximen del cumplimiento de las obligaciones formales contenidas en el Código Tributario, aplicables a todos los contribuyentes.

RECOMENDACIONES

- Las autoridades de los centros educativos privados deben contar con un asesor tributario especializado en entidades educativas, puesto que para la comprensión de las condiciones fiscales de este tipo de contribuyentes, se debe realizar un análisis integral de múltiples leyes ordinarias, acuerdos gubernativos y acuerdos ministeriales.
- Las autoridades de los centros educativos privados deben realizar un diagnóstico de la situación legal de dichos centros. Se debe asegurar que estos estén debidamente inscritos en el Ministerio de Educación, que estos cumplan con las disposiciones indicadas en los reglamentos de dicho ministerio, con relación a funciones y cuotas autorizadas, ya que a pesar que estas no son leyes tributarias, pueden fuertemente limitar el goce de beneficios fiscales.
- Las autoridades de los centros educativos privados deben autoevaluar la separación de los distintos tipos de servicios que proveen al público, atendiendo las categorías que el Ministerio de Educación provee. Dicha separación, al ser integrada con las demás leyes ordinarias tributarias, segregarán con claridad los límites de las exenciones fiscales.
- Las autoridades de los centros educativos privados deben velar por el cumplimiento de la totalidad de obligaciones formales como: Inscripción en el Registro Tributario Unificado, autorización y habilitación de libros, emisión y presentación de formularios de impuestos, etc.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Alvarado Sandoval, J. A., & López Cruz, O. (2016). *Ílícitos Tributarios. Derecho Tributario y Legislación Fiscal*. Guatemala, Guatemala.
- Asamblea Nacional Constituyente. (31 de mayo de 1985). *Constitución Política de la República*. Guatemala, Guatemala.
- Bolaños, R. M. (07 de octubre de 2017). Colegios privados solo están exentos en tres cobros, por el resto deben emitir factura . *Prensa Libre*.
- Congreso de la República. (25 de marzo de 1991). Decreto 6-91. *Código Tributario*. Guatemala, Guatemala.
- Congreso de la República. (08 de mayo de 1992). Decreto 27-92. *Ley del Impuesto al Valor Agregado*. Guatemala, Guatemala.
- Congreso de la República. (01 de marzo de 2012). Decreto 10-2012. *Ley de Actualización Tributaria*. Guatemala, Guatemala.
- Congreso de la República de Guatemala. (1963). Decreto Ley Número 106. *Código Civil*. Guatemala, Guatemala.
- Congreso de la República de Guatemala. (22 de junio de 1992). Decreto 37-92. *Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos*. Guatemala, Guatemala.
- Congreso de la República de Guatemala. (12 de enero de 1998). Decreto 1-98. *Ley Organánica de la Superintendencia de Administración Tributaria*. Guatemala, Guatemala.
- Congreso de la República de Guatemala. (09 de diciembre de 2018). Decreto 2037-92. *Ley del Impuesto de Solidaridad*. Guatemala, Guatemala.
- Congreso de República de Guatemala. (27 de julio de 1973). Decreto 17-73. *Código Penal*. Guatemala, Guatemala.
- Consultores Corporativos Internacionales. (abril de 2016). *La ignorancia de la ley, no exime su cumplimiento*. Recuperado el 01 de mayo de 2019, de Consultores Corporativos: www.consultores-corporativos.com

- Corte de Constitucionalidad. (agosto de 2002). Constitución Política de la República de Guatemala, aplicada en fallos de la Corte de Constitucionalidad. Guatemala, Guatemala.
- Dirección General de Educación Guatemala Sur. (s.f.). *Directorio de Supervisores*. Recuperado el 10 de julio de 2020, de Dirección General de Educación Guatemala Sur: <https://guatesur.gob.gt/index.php/directorio-de-supervisores/>
- Donis, D., & Martínez, W. (2018). Obligaciones tributarias de entidades no lucrativas. *Deloitte Tax News Letter*, 4.
- Gamarro, U. (26 de febrero de 2018). Más de 200 establecimientos educativos bajo la lupa de la SAT. *Prensa Libre*.
- Gianni, A. (1957). *Instituciones de Derecho Tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.
- Godoy, J. D. (27 de febrero de 2018). SAT hará fiscalización masiva para llegar a meta de recaudación 2018. *República*.
- Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas. (agosto de 2018). Instructivo para elaborar el Trabajo Profesional de Graduación para optar al grado académico de maestro en artes. Guatemala, Guatemala.
- Lobato, R. R. (2001). *Derecho Fiscal*. México: Editorial Oxford.
- Ministerio de Educación. (21 de mayo de 1996). Acuerdo Gubernativo N°. 165-96. *Creaciones de las Direcciones Departamentales de Educación*. Guatemala, Guatemala.
- Ministerio de Educación. (07 de agosto de 2008). Acuerdo Ministerial N°. 1291-2008. *Normas de Organización Interna de las Direcciones Departamentales de Educación*. Guatemala, Guatemala.
- Ministerio de Educación. (02 de enero de 2013). Acuerdo Ministerial ° 4137. *Reglamento para el Cobro y Administración de Recursos Financieros por Concepto de CUotas de Operación Escuela*. Guatemala, Guatemala.
- Ministerio de Educación. (04 de febrero de 2015). Acuerdo Gubernativo N° 36-2015. *Reglamento del régimen de cuotas para centros educativos privados*. Guatemala, Guatemala.
- Ministerio de Educación. (04 de febrero de 2015). Acuerdo Gubernativo N° 52-2015. *Reglamento para la Autorización y funcionamiento de centros educativos privados*. Guatemala, Guatemala.

- Mouly, G. (1978). *Educational Reserch: the Artand Science of Investigation*. Boston: Allyn and Bacon.
- Muñoz, J. M., & Muñoz, K. P. (2010). *Manual Tributario para centros educativos particulares laicos*. Cuenca, Ecuador.
- Palacios, B. (11 de mayo de 2017). SAT fiscalizará a empleados de oficinas diplomáticas y colegios. *El Periódico*.
- Red de Justicia Fiscal de América Latina y el Caribe. (15 de junio de 2011). *Cómo hacer investigación tributaria*. En R. d. Caribe, *Incidencia política en justicia tributaria: Kit de herramientas para la sociedad civil*. Buenos Aires.
- Reyes, M. S. (noviembre de 2007). *Organización, sistematización contable y su implementación en una institución educativa privada*. Guatemala, Guatemala.
- Sánchez, L. M. (noviembre de 2006). *Aspectos legales, contables y financieros a considerar en la constitución, organización y funcionamiento de un centro educativo privado*. Guatemala, Guatemala.
- Sinnaps. (2018). Recuperado el 10 de julio de 2020, de Metodología Cualitativa: <https://www.sinnaps.com/blog-gestion-proyectos/metodologia-cualitativa>
- Vega, A. B. (1992). *Derecho Fiscal. Teoría y Práctica*. México: Editorial Eacsa.

ANEXOS

Anexo 1

Oficio AVPV/SESMP N°. 058-2019



DIRECCIÓN DEPARTAMENTAL DE EDUCACIÓN GUATEMALA SUR
 SUPERVISIÓN EDUCATIVA DISTRITO No. 01-17-02
 1ª Avenida "A" 1-25 zona 1 San Miguel Petapa Cel. 5299-7730

San Miguel Petapa, 2 de mayo de 2019
 Oficio Ref. AVPV/SESMP No. 058-2019

M.A. LARRY SEGURA LETRÀN
ASESOR FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
SU DESPACHO.

Estimado Asesor:

Esta instancia administrativa a solicitud del estudiante **JUAN MANUEL GÓMEZ RIVERA**, da a conocer sobre su investigación-estudio sobre temas relacionados con la Tributación que los centros educativos privados del municipio de San Miguel Petapa, deben de aplicar y conocer para cumplir con sus obligaciones tributarias.

Por lo anterior esta Supervisión Educativa respalda el estudio que realizará el estudiante Gómez Rivera con el tema propuesto **ESTUDIO DE LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA DE LOS CENTROS EDUCATIVOS PRIVADOS EN EL MUNICIPIO DE SAN MIGUEL PETAPA, DEPARTAMENTO DE GUATEMALA, PARA LA REDUCCIÓN DE SUS COSTOS, GASTOS DE OPERACIÓN Y PAGO DE IMPUESTOS.**

Sin otro particular.


 Lic. Anny Victoria Perdomo Villatoro
 Supervisión Educativa
 Distrito 01-17-02




 Lic. Juan Enrique Martínez Solano
 Supervisión Educativa
 Distrito No. 01-01-53



ÍNDICES DE CUADROS

1. Desglose de recursos financieros utilizados para la elaboración del Trabajo Profesional 26

ÍNDICES DE GRÁFICAS

1.	¿Qué institución gubernamental está a cargo de fiscalizar en materia de impuestos a los centros educativos privados?	34
2.	¿De qué impuestos está exento un centro educativo privado?	35
3.	¿Cuáles son las fuentes de ingreso del centro educativo que representa?	36
4.	¿Excluyendo las inscripciones, colegiaturas y exámenes, otorga el centro educativo factura por la totalidad de ingresos percibidos?	38
5.	¿Está el centro educativo que representa, habilitado para utilizar el sistema EXEN-IVA?	39
6.	¿Emite exención de IVA por todos los gastos de la institución?	40
7.	¿Se llevan registros y/o controles electrónicos o manuales de la totalidad de los ingresos y egresos del centro educativo?	41

ÍNDICES DE FIGURAS

1. Modelo de una constancia de Exención de IVA 52