

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



**ANÁLISIS TRIBUTARIO DE LAS EXENCIONES Y SU INCIDENCIA EN LA
RECAUDACIÓN TRIBUTARIA DEL SECTOR EDUCATIVO PRIVADO EN EL
MUNICIPIO DE AMATITLÁN, DEPARTAMENTO DE GUATEMALA,
DURANTE EL PERÍODO 2015-2019**

LICENCIADO ANGEL MISAEEL ESCOBAR AGUILAR



GUATEMALA, MARZO DE 2022

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



**ANÁLISIS TRIBUTARIO DE LAS EXENCIONES Y SU INCIDENCIA EN LA
RECAUDACIÓN TRIBUTARIA DEL SECTOR EDUCATIVO PRIVADO EN EL
MUNICIPIO DE AMATITLÁN, DEPARTAMENTO DE GUATEMALA,
DURANTE EL PERÍODO 2015-2019**

Informe final de tesis para la obtención del Grado de Maestro en Ciencias, con base en el "Normativo de Tesis para Optar al Grado de Maestro en Ciencias", 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

ASESOR:

DR. SERGIO WALDEMAR MAX MOYA

AUTOR:

LIC. ANGEL MISAEL ESCOBAR AGUILAR

GUATEMALA, MARZO DE 2022

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: Dr. Byron Giovanni Mejía Victorio
Vocal II: MSc. Haydee Grajeda Medrano
Vocal III: Vacante
Vocal IV: P.A.E. Olga Daniela Letona Escobar
Vocal V: P.C. Henry Omar López Ramírez

JURADO EXAMINADOR QUE PRACTICÓ EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS,
SEGÚN EL ACTA CORRESPONDIENTE

Presidente: MSc. Elida Arias Gómez
Secretario: MSc. Mario Enrique Pérez Granell
Vocal I: MSc. Abimelec Edgar Gustavo Bracamonte Castillo

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS
Edificio "s-8"
Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, Centroamérica

J.D-TG. No. 254-2022
Guatemala, 23 de febrero del 2022

Estudiante
Angel Misael Escobar Aguilar
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala

Estudiantes:

Para su conocimiento y efectos le transcribo el Punto Sexto, inciso 6.1, subinciso 6.1.1 del Acta 02-2022, de la sesión celebrada por Junta Directiva el 15 de febrero de 2022, que en su parte conducente dice:

"SEXTO: ASUNTOS ESTUDIANTILES

6.1 Graduaciones

6.1.1 Elaboración y Examen de Tesis

Se tienen a la vista los oficios de la Escuela de Estudios de Postgrado; en los que se informa que los estudiantes que se indican a continuación, aprobaron el Examen de Tesis, por lo que se trasladan las Actas del Jurado Examinador y los expedientes académicos.

Junta Directiva acuerda: 1º. Aprobar las Actas de los Jurados Examinadores de Tesis. 2º. Autorizar la impresión de tesis y la graduación a los siguientes estudiantes:

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

Solicitudes de Impresión 2022, Maestrías en Ciencias, plan normal

Maestría en Consultoría Tributaria

	Nombre	Registro Académico	Título de Tesis
Ref. 07-2022	<u>Angel Misael Escobar Aguilar</u>	<u>200811775</u>	ANÁLISIS TRIBUTARIO DE LAS EXENCIONES Y SU INCIDENCIA EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA DEL SECTOR EDUCATIVO PRIVADO EN EL MUNICIPIO DE AMATITLÁN, DEPARTAMENTO DE GUATEMALA, DURANTE EL PERÍODO 2015-2019

3º. Manifiestar a los estudiantes que se les fija un plazo de seis meses para su graduación".

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO



ACTA/EP No. 04359

ACTA No. CT-JN-12-2021

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 **24 de septiembre** de 2021, a las **18:00** horas para practicar el **EXAMEN GENERAL DE TESIS** del Licenciado **Angel Misael Escobar Aguilar**, carné No. **200811775**, estudiante de la Maestría en Consultoría Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado de Maestro en Consultoría Tributaria. El examen se realizó de acuerdo con el Instructivo de Tesis, 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 **"ANÁLISIS TRIBUTARIO DE LAS EXENCIONES Y SU INCIDENCIA EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA DEL SECTOR EDUCATIVO PRIVADO EN EL MUNICIPIO DE AMATITLÁN, DEPARTAMENTO DE GUATEMALA, DURANTE EL PERÍODO 2015-2019"**, dejando constancia de lo actuado en las hojas de factores de evaluación proporcionadas por la Escuela. El examen fue **APROBADO** con una nota de **73** puntos, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: **Que el sustentante incorpore las enmiendas señaladas dentro de los 15 días calendario.**

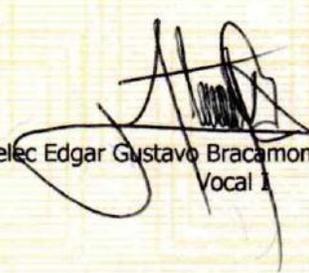
En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, a los veinticuatro días del mes de septiembre del año dos mil veintiuno.



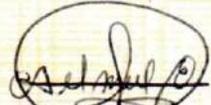
MSc. Elida Arias Gómez
Presidente



Msc. Mario Enrique Pérez Granell
Secretario



MSc. Abimelec Edgar Gustavo Bracamonte Castillo
Vocal I



Lic. Angel Misael Escobar Aguilar
Postulante



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

ADENDUM

El infrascrito Presidente del Jurado Examinador CERTIFICA que el estudiante Angel Misael Escobar Aguilar, incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 8 de octubre de 2021.

(f)

MSc. Elida Arias Gómez
 Presidente



MSc. Admirel Edgar Gustavo Bracamonte Castillo
 Local

Msc. Mario Enrique Pérez Guevara
 Secretario

Lic. Angel Misael Escobar Aguilar
 Postulante

AGRADECIMIENTOS

- A DIOS** Por darme la vida, los recursos, las fuerzas de seguir adelante luchando para ser mejor cada día y nunca dejarme vencer y sobre todo por siempre estar a mi lado en todo momento.
- A MIS PADRES** Por darme su ejemplo, su amor y sobre todo, por enseñarme a ser una persona de bien.
- A MIS HERMANOS** Por apoyarme siempre en cualquier circunstancia para seguir adelante.
- A MIS DOCENTES** Por las enseñanzas brindadas, sus experiencias y conocimientos en cada curso de la maestría.
- A MIS COMPAÑEROS DE ESTUDIO** Por apoyarme mientras estudiamos la maestría, por el esfuerzo en cada momento y cumplir nuestra meta.
- A MIS AMIGOS** Por sus palabras de aliento, sus ánimos y sobre todo su amistad sincera e incondicional.
- A LA FACULTAD** Por brindarnos por medio de la Escuela de Estudios de Postgrados, las herramientas para seguir creciendo en el ámbito académico y profesional.
- A LA UNIVERSIDAD** Por brindarnos la oportunidad de seguir estudiando y creciendo en todos los ámbitos de la vida, y ser el fruto del esfuerzo de los impuestos que paga el pueblo de Guatemala.

CONTENIDO

	Página
RESUMEN	i
INTRODUCCIÓN	iv
1 ANTECEDENTES	1
1.1 Historia de los impuestos	1
1.2 Historia de la tributación en Guatemala.....	3
1.3 Incentivos fiscales	10
1.4 Exenciones en Guatemala	14
1.5 Recaudación tributaria de Guatemala	16
2 MARCO TEÓRICO.....	17
2.1 Poder tributario.....	17
2.2 Principios tributarios	18
2.2.1 Principio de legalidad.....	19
2.2.2 Principios de justicia y de equidad.....	20
2.2.3 Principio de igualdad.....	20
2.2.4 Principio de generalidad.....	21
2.2.5 Principio de capacidad de pago.....	21
2.2.6 Principio de no confiscación.....	21
2.2.7 Principio que prohíbe la doble o múltiple tributación.....	22
2.3 Obligación tributaria.....	22
2.4 Contribuyentes	24
2.5 Exenciones.....	24
2.5.1 Elementos.....	25
2.5.2 Clasificación.....	26
2.5.2.1 Constitucionales	27
2.5.2.2 Establecidas en leyes ordinarias	27
2.5.2.3 Objetivas	27
2.5.2.4 Subjetivas.....	27

2.5.2.5	Mixtas	28
2.5.3	Beneficios.....	28
2.5.4	Desventajas.....	28
2.6	Sistema educativo nacional.....	29
2.7	Centros educativos.....	31
2.8	Centros educativos privados	32
3	METODOLOGÍA.....	34
3.1	Definición del problema	34
3.1.1	Especificación del problema.....	34
3.1.2	Delimitación del problema.....	35
3.2	Objetivos	35
3.2.1	Objetivo general.....	35
3.2.2	Objetivos específicos.....	35
3.3	Hipótesis.....	36
3.3.1	Variable independiente.....	37
3.3.2	Variable dependiente.....	37
3.4	Método científico	37
3.4.1	Instrumentos de medición aplicados.....	37
3.4.2	Técnicas de investigación aplicadas.....	37
3.4.2.1	Técnicas de investigación documental.....	38
3.4.2.2	Técnicas de investigación de campo.....	38
4	DISCUSIÓN DE RESULTADOS	39
4.1	Legislación tributaria de las exenciones otorgadas al sector educativo privado.....	39
4.1.1	Constitución Política de la República de Guatemala.....	39
4.1.2	Decreto número 6-91 Código Tributario.....	40
4.1.3	Decreto número 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado.....	43
4.1.4	Acuerdo gubernativo número 5-2013 Reglamento del Impuesto al Valor Agregado.....	45
4.1.5	Decreto número 10-2012 Ley de Actualización Tributaria.....	47

4.1.6	Decreto número 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad.....	48
4.1.7	Decreto número 37-92 Ley de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos.....	48
4.1.8	Decreto número 17-98 Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles.....	49
4.1.9	Decreto número 17-73 Código Penal	49
4.2	Recaudación tributaria en Guatemala	50
4.2.1	Recaudación tributaria.....	50
4.2.2	Metas de recaudación.....	54
4.2.3	Carga tributaria.....	55
4.2.4	Gasto tributario.....	57
4.2.5	Evasión tributaria.....	60
4.3	Resultado y análisis tributario de las exenciones otorgadas al sector educativo privado y su incidencia en la recaudación tributaria.....	66
4.3.1	Presentación de resultados.....	66
4.3.2	Análisis del estudio.....	84
	CONCLUSIONES.....	87
	RECOMENDACIONES	90
	BIBLIOGRAFÍA	92
	ANEXO I.....	96
	ÍNDICE DE TABLAS	103
	ÍNDICE DE GRÁFICAS.....	104

RESUMEN

Las exenciones son incentivos fiscales que el sector educativo privado goza, la cual eximen la obligación del pago de un tributo y otorga un beneficio fiscal de no hacer efectivo el pago en el tiempo, establecidas según la ley. Por tal razón este sector se aprovecha de dichas exenciones para no pagar impuestos. Este acontecimiento incide en la recaudación tributaria del país, porque los contribuyentes que gozan de exenciones dejan de pagar y declarar impuestos.

La recaudación tributaria del Gobierno Central se ha mantenido en un promedio del 11.1% del PIB, durante el período 2015-2019 según los indicadores de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- y no incrementa desde los últimos cinco años, por lo tanto, se necesita hacer un análisis tributario de las exenciones otorgadas al sector educativo privado y su incidencia en la recaudación tributaria.

El objetivo general de la investigación es determinar si los centros educativos privados están cumpliendo con las obligaciones tributarias como contribuyentes exentos, y la incidencia que tiene el mal uso o aprovechamiento de las exenciones otorgadas al sector educativo privado en la recaudación tributaria de Guatemala. Entre los objetivos específicos tenemos: establecer las exenciones otorgadas al sector educativo privado, analizar los beneficios y desventajas de las exenciones otorgadas al sector educativo privado, analizar la incidencia que tiene el sector educativo privado en la recaudación tributaria, evaluar las metas de recaudación tributaria y analizar el comportamiento de la recaudación tributaria durante el período 2015-2019.

La delimitación del problema, es el sector educativo privado, durante el período 2015 al 2019 en el municipio de Amatitlán, departamento de Guatemala.

La metodología utilizada fue el método científico, porque es definido como un procedimiento riguroso, formulado de una manera lógica para lograr la adquisición, organización y expresión o exposición de conocimientos, tanto en su aspecto teórico como en su fase experimental. Para la ejecución de esta investigación se utilizó el método hipotético-deductivo, porque parte de una aseveración en calidad de hipótesis y se busca confirmar si las exenciones otorgadas al sector educativo privado tienen incidencia negativa en la recaudación tributaria, deduciendo de ellas conclusiones que deben confrontarse con los hechos.

Entre las técnicas utilizadas en la presente investigación fueron: la técnica de investigación documental para recolectar, examinar, analizar y exponer la información por medio de análisis de contenidos de documentos sobre las exenciones y recaudación tributaria de Guatemala y análisis cuantitativos de estadísticas e indicadores tributarios realizados por la SAT; y la técnica de investigación de campo, que se utilizó al realizar una boleta de encuesta según una muestra para la recolección de información a 14 centros educativos privados del municipio de Amatitlán, departamento de Guatemala.

El resultado de la investigación, determina que existe una incidencia negativa, de las exenciones otorgadas al sector educativo privado en la recaudación tributaria, porque se determinó que los centros educativos privados cobran la matrícula de inscripción y la colegiatura, entre otros servicios que prestan, en la cual emiten un recibo preimpreso, un recibo simple o algunas veces no emiten ningún documento autorizado por la SAT. Esto indica que están incumpliendo con la obligación tributaria de documentar sus operaciones de prestación de servicios según la Ley del Impuesto al Valor Agregado –IVA-, artículo 29 literal a), donde estipula que en la factura podrá indicarse que la prestación de servicio es exenta y la base legal correspondiente. Por lo tanto, dichos contribuyentes exentos pueden estar sujetos a infracciones tributarias de conformidad con el Código Tributario, al no emitir o no entregar una factura o algún otro documento autorizado por la SAT. Esto hace concluir que los centros educativos privados aprovechan el beneficio fiscal de las

exenciones, para no pagar impuestos tanto de los ingresos exentos según la ley del IVA, como de los otros ingresos que perciben por rentas de actividades lucrativas y esto provoca que la falta de declaración y pago de impuesto tenga incidencia negativa en la recaudación tributaria del país.

INTRODUCCIÓN

El sector educativo en Guatemala tiene como objetivo principal el desarrollo integral de la persona humana, el conocimiento de la realidad y cultura nacional y universal. La Ley de Educación Nacional establece que los centros educativos privados son establecimientos de la iniciativa privada que ofrecen servicios educativos, de conformidad con los reglamentos y disposiciones aprobadas por el Ministerio de Educación, quien a la vez tiene la responsabilidad de velar por su correcta aplicación y cumplimiento.

El Estado de Guatemala podrá subvencionar a los centros educativos privados gratuitos. Los centros educativos privados funcionarán bajo la inspección del Estado y están obligados a llenar, por lo menos, los planes y programas oficiales de estudio, y gozarán de la exención de toda clase de impuestos y arbitrios.

Las exenciones son incentivos fiscales que el sector educativo privado goza, la cual eximen la obligación del pago de un tributo y otorga un beneficio fiscal de no hacer efectivo el pago en el tiempo, establecidas según la ley. Por tal razón, el sector educativo privado se aprovecha de dichas exenciones y dejan de pagar y declarar impuestos, y este acontecimiento tiene incidencia negativa en la recaudación tributaria del país.

La recaudación tributaria como porcentaje del PIB de Guatemala en 2019 (13.1%) estuvo por debajo del promedio de América Latina y el Caribe -ALC- (22.9%) de 9.9 puntos porcentuales y por debajo del promedio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico –OCDE- (33.8%).

El tema de la investigación, es el análisis tributario de las exenciones y su incidencia en la recaudación tributaria del sector educativo privado.

Las exenciones son incentivos fiscales que el sector educativo privado goza, la cual eximen la obligación del pago de un tributo y otorga un beneficio fiscal de no hacer efectivo el pago en el tiempo, establecidas según la ley. Por tal razón este sector se aprovecha de dichas exenciones para no pagar impuesto. Este acontecimiento incide en la recaudación tributaria del país, porque los contribuyentes que gozan de exenciones dejan de pagar y declarar impuestos.

Al realizar dicha investigación se podrá estudiar y analizar la incidencia que tiene las exenciones otorgadas al sector educativo privado, y conocer las razones del por qué incide en la recaudación tributaria.

La hipótesis del problema de investigación es que existe una incidencia negativa en la recaudación tributaria, por el mal uso y aprovechamiento de las exenciones otorgadas al sector educativo privado.

El objetivo general de la investigación es determinar si los centros educativos privados están cumpliendo con las obligaciones tributarias como contribuyentes exentos, y la incidencia que tiene el mal uso o aprovechamiento de las exenciones otorgadas al sector educativo privado en la recaudación tributaria de Guatemala. Entre los objetivos específicos tenemos: establecer las exenciones otorgadas al sector educativo privado, analizar los beneficios y desventajas de las exenciones otorgadas al sector educativo privado, analizar la incidencia que tiene el sector educativo privado en la recaudación tributaria, evaluar las metas de recaudación tributaria y analizar el comportamiento de la recaudación tributaria durante el período 2015-2019.

La tesis consta de los siguientes capítulos: el capítulo uno, titulado “Antecedentes”, expone el marco referencial teórico y empírico de la investigación; el capítulo dos, titulado “Marco Teórico”, contiene la exposición y análisis de las teorías y enfoques teóricos y conceptuales utilizados para fundamentar la investigación y la propuesta de solución al problema; el capítulo tres, titulado

“Metodología”, contiene la explicación en detalle del proceso realizado para resolver el problema de investigación.

El capítulo cuarto, titulado “Discusión de Resultados”, contiene el estudio de la legislación tributaria de las exenciones otorgadas al sector educativo privado, la recaudación tributaria de Guatemala y la presentación de resultados y análisis del estudio realizado a los 14 centros educativos privados tomados como muestra.

Finalmente se presentan las conclusiones y recomendaciones de la investigación realizada.

1 ANTECEDENTES

Los antecedentes constituyen el origen del trabajo de investigación. Exponen el marco referencial teórico y empírico de la investigación relacionada con el análisis tributario de las exenciones otorgadas al sector educativo privado y su incidencia en la recaudación tributaria.

1.1 Historia de los impuestos

La historia de los impuestos es casi tan antigua como la historia del hombre pensante. Desde las primeras sociedades humanas, los impuestos eran aplicados por los soberanos o jefes en forma de tributos, muchos de los cuales eran destinados para asuntos ceremoniales y para las clases dominantes. La defraudación de impuestos teniendo el carácter y destino que se les daba eran poco comunes, debido al control directo que de la recaudación hacían sacerdotes y soberanos.

Las primeras leyes tributarias aparecen en Egipto, China y Mesopotamia. Textos muy antiguos en escritura cuneiforme de hace aproximadamente cinco mil años, señalaban que se puede amar a un príncipe, se puede amar a un rey, pero ante un recaudador de impuestos, hay que temblar. En el nuevo testamento, aparece la figura de recaudador de impuestos en la persona de mateo, siendo este puesto algo detestable y poco santo como lo manifestaban los primeros discípulos de Jesús cuando iba a comer en casa de éste.

Respecto a impuestos internacionales, los pueblos antiguos en sus relaciones con otras naciones tomaron a los impuestos como una forma de sujeción y dominio sobre los pueblos vencidos. Como ejemplo tenemos al Imperio Romano, el cual cobraba fuertes tributos a sus colonias, situación que permitió que por mucho tiempo los ciudadanos romanos no pagaran impuestos.

En la antigüedad, la forma de pagar y cobrar tributos no era del todo equitativa y más bien obedecía a situaciones de capricho, mandato divino o sojuzgamiento de un pueblo por otro. También podemos ver que los mismos seres humanos eran parte de los tributos y eran destinados a sacrificios ceremoniales u obligados a realizar trabajos físicos. Algunas declaraciones de impuestos eran humillantes, al presentarlas, el contribuyente tenía que arrodillarse y pedir gracia.

En la edad media los vasallos y siervos tenían que cumplir con dos tipos de contribuciones: las primeras eran prestaciones de servicios personales y otras de tipo económico, liquidables en dinero o en especie. Las primeras, de servicios personales radicaban en prestar el servicio militar, que consistía en acompañar a la guerra al señor feudal, obligación que se fue reduciendo con el paso del tiempo hasta que, en el siglo XIII, sólo era necesario acompañarlo hasta los límites de determinada región, no muy lejana y por cuarenta días únicamente.

Los impuestos en especie consistían en la participación de los productos de la tierra como gallinas, cera. También se recibían derechos en metálico o en granos por cada cabeza de ganado, buey, carnero, puerco o cabra. Otro derecho en especie consistía en que los labriegos estaban obligados a cocer pan en el horno del señor, a moler su trigo en el molino señorial, y a pisar las uvas en su lagar, lo que generaba ganancias al patrón en derechos por el uso de sus instalaciones.

Un impuesto muy común fue el de la talla o pecho, que era pagado por cada familia de campesinos en forma de dinero o especie; se le llamaba de tal forma porque al pagarlo se hacía una talla con cuchillo en un pedazo de madera. Al principio el impuesto se estableció en forma arbitraria y posteriormente se logró fijar con cierta regularidad. Lo recaudado era destinado a diversos fines, como el casamiento de la hija del señor feudal, armar caballero al hijo, pagar el rescate del señor, adquirir equipo para las cruzadas, entre otros.

El diezmo formaba parte de los impuestos de la iglesia, mismo que consistía en pagar el contribuyente la décima parte de todos sus productos.

Algunos autores nos mencionan que los señores feudales, cobraban derechos por el tránsito de mercancías, por pasar muelles, por pasar las puertas de las poblaciones. Las mercancías tenían una tarifa dependiendo de la calidad de las personas y se cobraban los derechos en dinero o en especie. Los peajes y las alcabalas, se han convertido en impuestos de importación o exportación.

En la Edad Media las contribuciones que se cobraban llegaron a ser humillantes, indignos e intolerables, por ser impuestos obligatoria y arbitrariamente.

Otros ejemplos que sucedieron alrededor del año 1500 en Europa, consistían en presentar sus impuestos en efectivo a los Kammerer (tesoreros). En Alemania, los encargados de la administración financiera municipal, llevan el título citado en aquella época.

Los castigos que se infringían en la edad media por la omisión del pago de los impuestos, consistían en encarcelar a los infractores en la torre del castillo, en algo parecido a un calabozo húmedo, oscuro, sucio, con animales e insectos; también utilizaban cámaras de tormento. Otro castigo para quien no pagara impuestos lo constituía el tener que pasarse el resto de sus días como galeote, es decir, forzado a trabajar en las galeras. Las personas que no podían o se negaban a pagar el diezmo también eran recluidas en la torre. (Gómez Velásquez, y otros, 2010)

1.2 Historia de la tributación en Guatemala

La economía de la región entró en un proceso de inserción en la economía europea, caracterizada a partir del siglo XVI por la expansión del comercio y del mercado, que culminó a mediados del siglo XVIII y que precedió a la revolución industrial del siglo XIX. El Reino de Guatemala no contaba con los recursos

necesarios que le permitieran la inserción en el mercado europeo a través de metales preciosos, productos agrícolas o materias primas. Fue gracias a la producción de añil que el reino empezó tardíamente (siglo XVII) este proceso. La lejanía de las principales rutas de comercio e intercambio y lo magro de las exportaciones contribuyeron a que la región se volviera una zona periférica y marginal del imperio español.

El sistema económico se fundamentó en la explotación de la fuerza de trabajo indígena, institucionalizada por la encomienda, que permitió al conquistador/colono, a la Corona y a la Iglesia católica asegurar los recursos que les permitieron, guardando las proporciones del caso, los ingresos necesarios para afirmar su presencia en la región.

El tributo, reconocimiento de la relación de dominación aplicado a la población indígena, evidencia el nacimiento de un sistema tributario basado en una política discriminatoria y regresiva. El tributo era parte fundamental de la economía. Esta dependencia ejerció una presión considerable sobre la población indígena, pues el ingreso debía mantenerse a pesar de epidemias, malas cosechas o desastres naturales. El pago del tributo en especie servía como base para el comercio pues ponía en circulación gran cantidad de bienes de consumo: maíz, trigo, algodón, madera, cacao e hilados y tejidos, que se vendían en subastas públicas. En suma, los productos comerciales para exportación (cacao y añil) y la fuerza de trabajo indígena fueron las bases de la organización y reproducción de una débil economía interna.

En el Reino de Guatemala se implementaron los mismos impuestos que en el resto del continente y la real hacienda contabilizaba una veintena de ramos comunes (impuestos destinados a cubrir los gastos de funcionamiento de la administración local) y alrededor de quince de los llamados ramos particulares (usualmente con un destino concreto). Entre los primeros, los más importantes en lo que a ingresos se refiere fueron el tributo y la alcabala. Les seguía el quinto real

y otros de menor cuantía, como el papel sellado, el aguardiente y la pólvora. Los ramos particulares incluían todos los ingresos que pertenecían por derecho a la Corona, por ejemplo, los oficios vendibles, la media anata, las bulas de la Santa Cruzada y el noveno real, es decir, la parte del diezmo que le correspondía al rey. A finales del siglo XVIII, las recaudaciones de los monopolios del Estado, especialmente el tabaco, empezaron a subir sostenidamente llegando a constituir, en el último quinquenio del período colonial, la principal fuente de ingresos. El desorden burocrático y la mala administración de los recursos existentes llevaron eventualmente al endeudamiento y a una permanente crisis fiscal, que no pudo ser solucionada por las reformas borbónicas de finales del siglo XVIII. Si se acepta que una pobre recaudación fiscal incide en el desempeño del gobierno y eventualmente en su control del poder, pues la escasez de recursos financieros limita su capacidad para hacer cumplir sus propias reglas, entonces se entiende que la bancarrota del Reino de Guatemala jugara un papel clave en el momento en que las elites decidieron la independencia de España.

Durante el gobierno de Mariano Gálvez se tomaron varias medidas para fortalecer la hacienda pública del Estado de Guatemala. Los ingresos por concepto de alcabala, tabaco, aguardiente y chicha eran los más importantes, aunque el contrabando tenía un impacto negativo en las rentas. También se recibían ingresos por papel sellado, comparativamente inferiores. Otra medida que puso en práctica el gobierno fue el reglamento para la administración de las rentas del Estado, que introdujo una tasa del 4 por ciento en las ventas y trueques de todos los frutos y efectos que se comerciaran en el territorio (alcabala interior), con algunas excepciones. A pesar de las medidas que tomó el gobierno, los ingresos nunca fueron suficientes para cubrir los gastos. En agosto de 1836 el gobierno recurrió una vez más al cobro de una contribución directa o “capitación” que consistía en el cobro de 12 reales anuales a todos los varones comprendidos entre los 18 y los 46 años de edad y que contribuiría directamente a la caída del gobierno de Gálvez.

Durante los 12 años de gobierno de J. Rufino Barrios (1873-1885) se mantuvo la estructura heredada de García Granados, con una tendencia a que aumentara la recaudación proveniente tanto de bebidas alcohólicas como de las importaciones, aunque introdujo también algunos impuestos directos. La acción más efectiva para aumentar la recaudación resultó ser el aumento de los derechos de importación, aunque también aumentó la recaudación proveniente de los impuestos aplicados a las exportaciones; mientras, que las bebidas alcohólicas mantuvieron la tendencia de crecimiento. El gobierno recurría a imponer gravámenes cuando tenía necesidad de elevar sus rentas. No eran medidas planificadas, sino que obedecían a las urgencias económicas del Estado.

Como parte de la reorganización administrativa que emprendió el gobierno de J. Rufino Barrios se llevó a cabo la reforma tributaria de 1881, que produjo el primer Código Fiscal de Guatemala (Decreto No. 263). La importancia de este decreto es que implicó una reforma tributaria al establecer en una de sus secciones la estructura impositiva que debería regir en adelante, aunque no la alteró esencialmente pues el código reguló los impuestos tradicionales.

Una de sus primeras medidas tributarias fue aumentar los derechos de importación. El aumento regía para todas las mercancías, sin distinción alguna. En 1899 se gravaron con derechos de exportación cuatro artículos: el banano, el cuero de res, el hule y las pieles de venado o carnero, que se unieron en ese renglón al café. Estos cambios y efectos se verían reducidos por lo que serían dos décadas de una seria turbulencia en el ámbito económico, contribuyeron; sin embargo, a la consolidación de los impuestos aplicados a las exportaciones.

El efecto de estas acciones puede observarse al final de la década de 1920, cuando este tipo de impuestos ya representa una proporción mayor de la carga tributaria; además, si se toman en cuenta las importaciones, puede afirmarse que dos terceras partes de los ingresos tributarios provenían del comercio exterior. La renta de licores fue, durante todo el período, la segunda en importancia en los

ingresos tributarios. Los impuestos directos no variaron su contribución porcentual respecto a otros períodos y continuaron contribuyendo en porcentajes mínimos al total de los ingresos tributarios.

El sistema tributario de la década revolucionaria heredó del régimen anterior todos los defectos posibles. La administración tributaria era deficiente, los costos de la recaudación eran altos y la lentitud de los trámites facilitaba la evasión. La reorganización para optimizar los ingresos era necesaria. De ahí que ambos gobiernos revolucionarios emprendieran una reforma que no llegó a concretarse, aun cuando la reforma tributaria era un tema presente en la agenda del gobierno revolucionario desde sus primeros años.

El aumento tributario de mayor importancia durante el período revolucionario resultó del incremento del impuesto aplicable al café durante el gobierno de Arévalo en 1950, aunque el efecto de mejores precios ya se había hecho sentir en los ingresos de las fincas nacionales de café, expropiadas a los alemanes durante el gobierno de Jorge Ubico, que llegaron a generar una contribución cercana al 10% de los recursos totales del Estado en esa época. Los ingresos por aranceles aplicados a las importaciones también aumentaron, aunque en menor medida. Lo mismo puede decirse de los impuestos selectivos.

Durante el período de Ydígoras Fuentes llegó a su fin el largo proceso para llevar a cabo una reforma tributaria, que básicamente consistió en la introducción del impuesto sobre la renta. El Ejecutivo planteó al Congreso una propuesta de ley del impuesto sobre la renta que debió ser finalmente retirada ante la ofensiva del CACIF y de la prensa y la resistencia de los congresistas. Estos factores, aunados a la inestable situación política, postergaron la discusión del proyecto de ley. En 1962, Ydígoras envió al Congreso una nueva versión del proyecto de ley del impuesto sobre la renta, que finalmente se aprobó. El Decreto 1559 fue promulgado por el Legislativo en noviembre de 1962 con vigencia a partir del 1 de julio de 1963.

El gobierno procedió a reformar el impuesto sobre la renta (Decreto-ley 229) pero ello no contribuyó a lograr un aumento significativo de recursos que lograra compensar la reducción de los impuestos aplicados a las exportaciones e importaciones. El único cambio en la legislación tributaria que tuvo cierto impacto fue el aumento de los impuestos sobre el consumo de derivados del petróleo, que se reflejó en un aumento de los impuestos selectivos en general.

Durante esta primera etapa de gobiernos militares, la carga tributaria aumentó transitoriamente y luego se desplomó. Varios años de crecimiento alto no pudieron asegurar una carga tributaria sostenible. Los derechos de exportación, que en 1973 representaban el 8.3% de la recaudación total, alcanzaron el 25% en 1977 y 1978. En los últimos años del período, los precios del café iniciaron un descenso que, aunado a la reducción del arancel de exportaciones, disminuyó fuertemente la recaudación en ese concepto. Unas bajas similares sufrieron las importaciones, que disminuyeron de 42.6% en 1978 al 19.9% en 1982. El impuesto que permitió una recaudación constante fue el de papel sellado y timbres, que en 1982 representó el 45.4% del total recaudado.

En 1986 tomó posesión de la presidencia Vinicio Cerezo Arévalo, el primer gobernante civil electo democráticamente después de casi dos décadas de regímenes militares. Se hizo cargo de un país convulsionado y desgastado por más de veinte años de conflicto armado, 13 agobiado; además, por la crisis económica y fiscal. El gobierno trató de llevar a cabo una reforma tributaria que derivó en un nuevo enfrentamiento con el sector privado. La reforma tributaria de 1987 fue la primera en ser impugnada ante la Corte de Constitucionalidad. Los contribuyentes, en este caso miembros del sector privado, usaron esta instancia legal para bloquear el cobro de impuestos y restringir la capacidad legislativa en el tema tributario.

Debido a que el paquete tributario cobró vigencia en los últimos meses de 1987, sus efectos sobre la recaudación no fueron apreciables. En 1988, la combinación

de medidas tributarias, el reajuste cambiario y el crecimiento de la actividad productiva incidieron en un aumento de la carga tributaria al 8.8%. Al año siguiente; sin embargo, la carga tributaria volvió a caer por debajo del 8 por ciento y siguió descendiendo hasta llegar a menos del 7% en 1990.

Como parte de las medidas para incrementar la carga tributaria y fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, se aprobó en febrero de 1998 la ley de creación de la Superintendencia de Administración Tributaria. La ley le asignó una variedad de funciones relacionadas con el régimen tributario: la aplicación de la legislación; la recaudación, control y fiscalización de los tributos, excepto los recaudados por las municipalidades; la administración del sistema aduanero y el combate a la evasión y la elusión fiscales, entre otras.

En 1998 se inició un proceso de negociación respecto a la temática fiscal. Se trataba de llegar a un pacto político entre el Estado y diferentes sectores sociales con el fin de legitimar el nivel, composición y tendencia del gasto público y de la carga tributaria necesaria para su funcionamiento. El pacto fiscal buscaba la concertación social para neutralizar, o al menos minimizar, el poder de veto de importantes sectores económicos sociales y políticos y subsanar la debilidad del gobierno frente a estos sectores.

En los últimos diez años, el incremento de la recaudación ha permitido un aumento gradual de la carga tributaria, aunque sin alcanzar la meta de recaudación establecida en los Acuerdos de Paz (12% a partir del texto, 13.2% si se considera el nuevo cálculo de las cuentas nacionales). De 1996 a 2003 la carga tributaria se incrementó; mientras, que a partir de 2004 se redujo levemente. En el año 2006 se alcanzó una carga tributaria del 11.8%. En ese período continuó consolidándose el IVA como la fuente de ingresos más importante. A ello también contribuyó el fortalecimiento de la administración tributaria, primero con la constitución de la Superintendencia de Administración Tributaria y luego con la

aprobación de la ley “anti-evasión” que por medio del sistema de retenciones fortaleció la recaudación del IVA e, indirectamente, del impuesto sobre la renta.

Persisten algunas debilidades que no han permitido que la carga tributaria aumente significativamente. Primero, aumentaron las exenciones y exoneraciones otorgadas como incentivos fiscales a los sectores más dinámicos de la economía. Esto significa que el crecimiento económico, especialmente de la producción y las exportaciones (no del consumo) no se refleja en mayor tributación. Segundo, si bien aparentemente se ha fortalecido la recaudación de la tributación directa, todavía no es sostenible puesto que ha dependido de ingresos temporales sobre los activos o ingresos; además, la posibilidad de deducir una gran cantidad de gastos de la renta ha reducido la base imponible del impuesto sobre la renta aplicable tanto a empresas como a personas.

A las debilidades anteriores se suma la inevitable reducción en la recaudación de aranceles aplicados a importaciones, ahora por la vía de tratados de libre comercio. Lo anterior significa que conformar un sistema de finanzas públicas sostenible y con suficientes recursos para favorecer el desarrollo del país, continúa siendo una asignatura pendiente, de inclusión obligatoria entre los temas de la agenda del desarrollo guatemalteco. (Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, 2007)

1.3 Incentivos fiscales

Aunque los sistemas tributarios tienen como principal objetivo recaudar ingresos para el funcionamiento del Estado, la provisión de bienes y servicios públicos y el financiamiento del gasto público social, entre otras acciones, es frecuente que los gobiernos recurran a tratamientos tributarios preferenciales para promover ciertos objetivos de política económica, social o ambiental, tales como incentivar el ahorro y la inversión, proteger la industria nacional, promover o desincentivar la producción o el consumo de ciertos bienes y servicios, estimular el empleo, apoyar

a los sectores más vulnerables de la sociedad, y proteger el medio ambiente, entre otros. En tales circunstancias, el sistema tributario cumple un rol similar al del gasto público, pero por la vía de la renuncia del Estado a la recaudación que correspondería obtener de determinados contribuyentes o actividades. Esta renuncia es lo que se conoce como gasto tributario.

Si bien el principal vínculo entre el sistema tributario y los Objetivos de Desarrollo Sostenible es el fortalecimiento de la recaudación, la Agenda 2030 también debe abordarse desde los gastos tributarios, dado que, si son cuidadosamente diseñados e implementados en un contexto de buena gobernanza, podrían contribuir a achicar las brechas estructurales que enfrentan los países de la región y apoyar así los objetivos convenidos.

En lo que respecta al sistema tributario, tanto el nivel de ingresos como la eficiencia y la estructura de los sistemas tributarios, incluidos los gastos tributarios, constituyen una herramienta importante para la realización de estas funciones.

Según Barra y Jorrat (2002), los gastos tributarios son los ingresos que el fisco deja de percibir debido a la aplicación de franquicias o regímenes impositivos especiales que buscan favorecer o estimular a determinados sectores, actividades, regiones o agentes de la economía. Para la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico –OCDE- (2004), un gasto tributario es una transferencia de recursos públicos realizada mediante reducciones de las obligaciones impositivas en relación a un marco de referencia o “benchmark”, en vez de ser efectuadas a través de un gasto público directo. En el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias –CIAT- (2011), el gasto tributario se define como los recursos dejados de percibir por el Estado, por la existencia de incentivos o beneficios que reducen la carga tributaria directa o indirecta de determinados contribuyentes en relación a un sistema tributario de referencia, con el fin de alcanzar ciertos objetivos de la política económica y social.

En suma, existe gasto tributario cuando hay un desvío del marco de referencia, una pérdida de recaudación, un beneficio para ciertos contribuyentes y se persigue ciertos objetivos de política.

Aunque está claro que el objetivo principal de los sistemas tributarios es recaudar ingresos para financiar la provisión de bienes y servicios públicos, el gasto social, la inversión pública y otras acciones del Estado, también suelen perseguir otros objetivos, principalmente, a través de los gastos tributarios.

Algunos de ellos son: aumentar los niveles de inversión doméstica y atraer inversión extranjera; incentivar el ahorro; estimular el crecimiento y la generación de empleo; contribuir al desarrollo de regiones atrasadas; promover las exportaciones y la industrialización; promover o desincentivar la producción o el consumo de ciertos bienes y servicios; apoyar a los sectores más vulnerables de la sociedad; proteger el medio ambiente; adoptar nuevas tecnologías; diversificar la estructura económica; promover la formación de capital humano; mejorar la distribución del ingreso, entre otros.

Los gastos tributarios pueden tomar diferentes formas, desde exoneraciones temporales de impuestos (tax holidays), exclusiones, exenciones, tasas reducidas, deducciones, créditos fiscales, diferimientos impositivos, sistemas de depreciación acelerada, hasta zonas especiales con tratamiento tributario privilegiado (que pueden abarcar los derechos de importación, el impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado u otros tributos).

Resulta importante aclarar que no todos los gastos tributarios corresponden a incentivos tributarios, algunos pueden ser simplemente beneficios tributarios. Villela (2006) señala que todo incentivo implica un beneficio, pero no todo beneficio constituye un incentivo, aunque ambos resulten en pérdidas de recaudación. Un incentivo tiene el objetivo de promover un cambio en el comportamiento de los agentes económicos, en tanto que un beneficio no tiene

ese fin, solo es una forma de apoyo financiero a los contribuyentes (como las deducciones de gastos personales en el impuesto sobre la renta). En ese mismo sentido, el Servicio de Rentas Internas de Ecuador define a los beneficios tributarios como las medidas legales que suponen la exoneración o una minoración del impuesto a pagar y cuya finalidad es dispensar un trato más favorable a determinados contribuyentes o consumos; esta discriminación positiva se fundamenta en razones de interés público, equidad y justicia social. En tanto que los incentivos tributarios son medidas legales que suponen la exoneración o una minoración del impuesto a pagar y cuya finalidad es promover determinados objetivos relacionados con políticas productivas como inversiones, generación de empleo estable y de calidad, priorizar la producción nacional y determinados consumos, contención de precios finales, entre otros.

Por otro lado, entre los potenciales beneficios de los incentivos tributarios se encuentran una mayor recaudación fiscal por una posible mayor inversión y crecimiento de la actividad económica, como así también, la posibilidad de crear nuevos puestos de trabajo, aprovechar externalidades positivas y otros beneficios sociales según los objetivos que tenga cada incentivo.

Más allá de la efectividad de estos instrumentos para lograr lo anterior, es relevante subrayar que los gastos tributarios producen una serie de efectos negativos, siendo el más evidente la pérdida de recaudación para el Estado por inversiones que se habrían realizado incluso sin los incentivos. Esta pérdida de recaudación limita el espacio fiscal, la inversión social y afecta la equidad. Otra desventaja es que la existencia de estos tratamientos preferenciales genera una mayor complejidad de los sistemas tributarios, incrementándose los costos de administración y cumplimiento, y creando espacios para la evasión y elusión; además, dado que estas políticas no están sujetas a los mismos mecanismos de control y evaluación a los que se someten los gastos directos (no están incluidas en el presupuesto y generalmente, se renuevan automáticamente cada año) le restan transparencia a la política fiscal, al tiempo que es más difícil

discriminar a los beneficiarios que en el caso de las políticas de gastos o subsidios directos. (Comisión Económica para América Latina y el Caribe, 2019)

1.4 Exenciones en Guatemala

Como parte del proceso de modernización y simplificación de los tributos, se crea las exenciones, exoneraciones y deducciones en materia tributaria y fiscal, la que hace necesario suprimir los beneficios que se traducen en exenciones, exoneraciones y deducciones tributarias, a efecto de ampliar la base de los impuestos y fortalecer la recaudación tributaria, atendiendo también a que con base a la experiencia y en estricta observancia de los principios constitucionales de capacidad de pago, equidad y justicia tributaria, se ha establecido la improcedencia de mantener tales beneficios, con la única excepción de lo contemplado en la Constitución Política de la República de Guatemala; a lo anterior se agrega la dificultad que presenta el control y la administración de los impuestos, en el caso de los sectores, entidades y personas que gozan de estos beneficios, así como la competencia desleal y la desigualdad ante la ley que producen entre los contribuyentes que pagan todos sus impuestos y los que operan con algún tipo de beneficio fiscal o tributario.

Dentro de los compromisos contenidos en los Acuerdos de Paz, respecto a legislación y fortalecimiento de la Administración Tributaria, se establece que debe evaluarse y regularse estrictamente las exenciones tributarias con el propósito de eliminarlas, y concretar los mecanismos que permitan aumentar la carga tributaria, para lograr un incremento en los recursos necesarios para atender adecuadamente las necesidades en materia de servicios públicos básicos, tales como infraestructura, justicia, seguridad, educación y salud, todo ello de manera que conforme a la capacidad de pago todos los guatemaltecos contribuyamos al financiamiento de los gastos del Estado.

En congruencia con la supresión de beneficios, se hace necesario introducir reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el Código Tributario y la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, que permitirán ampliar la base tributaria, simplificar y agilizar el cobro de los impuestos y hacer efectiva la aplicación de sanciones por determinadas infracciones, así como verificar por parte del Ministerio de Finanzas Públicas la incorporación de contribuyentes a los regímenes especiales. (Ley de Supresión de Exenciones, Exoneraciones y Deducciones en Materia Tributaria y Fiscal, 1997)

Todos los Estados, de una u otra manera tratan de fomentar algunos aspectos socioeconómicos y en algunos casos culturales de algunas personas, en su mayoría personas jurídicas colectivas, puesto que éstas constituyen un factor muy importante para el desarrollo de un país. En esa medida, se ha optado por la exención tributaria, que constituye una excepción al principio de generalidad que establece que todos tienen la obligación de contribuir al gasto público. La exención consiste en la dispensa legal de pago o en la no exigibilidad del tributo, no obstante, se produzca el hecho generador de la relación jurídico tributaria, por mandato legal, puesto que debe estar expresamente determinado dentro de la norma jurídica.

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

Al momento que se va a emitir una norma eminentemente tributaria se deben tomar en cuenta, aspectos socioeconómicos del sujeto al que va dirigido, mismos

que se desprenden de una serie de estudios que deben realizarse antes de la creación de cualquier norma; asimismo, debe establecerse cuáles son las personas que el Estado exime del pago de determinado tributo. En muchas ocasiones, el objetivo de la exención es fomentar la economía nacional, a través de la liberación de la carga fiscal.

Tal es el caso de las asociaciones, que no obstante realizan actividades que generan ganancias, la ley las exime de la obligación de pagar impuestos por el desarrollo económico que puedan aportar en determinada parte del territorio, como éstas existen también las cooperativas, que de alguna forma aportan o constituyen un desarrollo económico para sus asociados.

Por otra parte, existen sujetos que aportan desarrollo cultural e intelectual para los guatemaltecos, dentro de éstos se ubican los centros de enseñanza privada en los niveles de pre primaria, primaria, básica y diversificada. Adicional a éstas, existen las de educación superior como son, las universidades privadas que funcionan en el país. Éstas por mandato constitucional están exentas de la obligación de pagar cualquier tipo de impuesto. Por estar éstas determinadas en la norma constitucional, todas las normas ordinarias que se creen en materia tributaria deben eximir de esta obligación a las universidades. (Salguero, 2010)

1.5 Recaudación tributaria de Guatemala

La recaudación tributaria como porcentaje del PIB de Guatemala en 2019 (13.1%) estuvo por debajo del promedio de América Latina y el Caribe -ALC- (22.9%) de 9.9 puntos porcentuales y por debajo del promedio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico –OCDE- (33.8%). (Comisión Económica para América Latina y el Caribe, 2019)

2 MARCO TEÓRICO

Contiene la exposición y análisis de las teorías y enfoques teóricos, conceptuales y legales, utilizados para fundamentar la investigación relacionada con las exenciones y su incidencia en la recaudación tributaria del sector educativo privado del municipio de Amatitlán, departamento de Guatemala.

2.1 Poder tributario

El poder tributario en sentido amplio es la facultad que tiene el Estado a través de la ley poder exigir el pago de los mismos y recaudar las contribuciones también conocidas como tributos a las personas individuales o jurídicas o bienes de las mismas que se hallen en su poder, ya sea esta territorial o no.

El poder tributario es un elemento objetivo inherente al Estado, es creado por el Organismo Legislativo y toma vigencia para permanecer en el ámbito tributario hasta que no sea derogado, por los procedimientos establecidos, no puede ser objeto de cesión o delegación, la competencia tributaria es el derecho del Estado de hacer efectiva la prestación de los tributos por parte de los individuos que conforman el Estado. (González, 2008)

El poder tributario del Estado es la potestad que tiene de dictar leyes que impongan tributos. Este poder según el artículo 171 indica que "Corresponde también al Congreso: ...c) Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación..."; y el artículo 239 "Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de la recaudación." (Constitución Política de la República de Guatemala, 1985)

Desde el punto de vista material, el poder tributario también denominado potestad tributaria, consiste en la facultad que tiene el Estado de crear por medio del Congreso de la República de Guatemala, los tributos que asume necesarios para que con su recaudación puedan cumplirse los compromisos establecidos en el Régimen Financiero del propio Estado.

Desde un punto de vista abstracto, el poder tributario representa la supremacía del Estado frente a determinados sujetos, y en contraparte de esta, se evidencia la presencia del elemento sujeción que coloca en un plano inferior y de obligados a los destinatarios del impuesto.

El poder tributario está limitado por principios de carácter constitucional que establecen determinadas pautas, sobre las cuales ha de desarrollarse la imposición de tributos. Por ello, el Estado en uso de su facultad impositiva tributaria, debe cumplir con los requerimientos que pregonan estos principios, y que a su vez representan un límite y una serie de garantías en favor del sujeto pasivo, de tal manera, que la observancia a los principios tributarios permite al Estado desarrollar este poder de forma garantista respecto de los sujetos obligados; asimismo, percibir y administrar los ingresos tributarios con el respaldo jurídico de haberse impuesto con base a criterios constitucionalmente establecidos.

2.2 Principios tributarios

Los principios tributarios, no son más que lineamientos por los que se debe regir el sistema tributario de un país, en Guatemala las normas jurídicas son creadas por el Organismo Legislativo y es el único ente estatal que tiene la autorización para darle vida en el ordenamiento jurídico en relación de los tributos. Generalmente los principios son aceptados en la actualidad y que aplicados podemos mencionar a los de legalidad, capacidad de pago, de igualdad, de generalidad, de proporcionalidad y el de no confiscación entre otros, algunos de ellos

contradictorios entre sí, a continuación, relacionamos los principios tributarios que se desarrollan en la Constitución Política de la República. (González, 2008)

2.2.1 Principio de legalidad

Según el artículo 239 (Constitución Política de la República de Guatemala, 1985), el principio de legalidad le corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- a) El hecho generador de la relación tributaria;
- b) Las exenciones;
- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d) La base imponible y el tipo impositivo;
- e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- f) Las infracciones y sanciones tributarias.

Descansa en la atribución delegada con exclusividad al Organismo Legislativo, de decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, tomando en cuenta el ámbito de los mismos, así como condiciones especiales que ellos requieran.

Según el artículo 3 (Código Tributario, 1991) se requiere la emisión de una ley para:

1. Decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimidos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable, y la responsabilidad solidaria, la base imponible y la tarifa o tipo impositivo.

2. Otorgar exenciones, condonaciones, exoneraciones, deducciones, descuentos, reducciones y demás beneficios fisca/es, salvo lo dispuesto en el inciso r) del artículo 183 de la Constitución Política de la República de Guatemala.
3. Fijar la obligación de pagar intereses tributarios.
4. Tipificar infracciones y establecer sanciones, incluyendo recargos y multas.
5. Establecer los procedimientos administrativos y jurisdiccionales, en materia tributaria.
6. Fijar las formas de extinción de los créditos tributarios por medios distintos a los establecidos en este Código o en las leyes tributarias especiales.
7. Modificar las normas relativas a la prescripción del derecho del contribuyente para solicitar la devolución de /os pagos en exceso y la de los derechos del fisco para determinar y exigir los tributos, intereses, recargos y multas.
8. Establecer preferencias y garantías para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

2.2.2 Principios de justicia y de equidad

Estos principios se basan en que todas las personas tienen la obligación de contribuir al sostenimiento del Estado, en proporción a su capacidad económica, es decir, con base a sus ingresos, y por lo tanto, los impuestos tienen que ser justos, entendiendo por justicia: dar a cada quien lo suyo, es decir, la justa distribución de las cargas tributarias, porque no todos los contribuyentes tienen las mismas condiciones para soportar las mismas y responder por el pago del tributo; y por equitativo: darlo en forma proporcional, es decir, el impacto que éste origine debe ser el mismo para todos los comprendidos en la misma situación, dándole así un carácter de universalidad al tributo. (Grijalva, 2005)

2.2.3 Principio de igualdad

Según el artículo 4 de la Constitución establece que “En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos...”, regula este

precepto, que el Estado al establecer tributos, no puede extralimitarse a través del poder público que posee establecer impuestos que conlleven a una desigualdad en la implementación de normativas que afecten los intereses de los habitantes. El sentido de igualdad en el campo tributario es garantizar a las personas la igualdad de trato frente a la imposición de las cargas públicas independientemente de sus condiciones subjetivas.

2.2.4 Principio de generalidad

Cuando un contribuyente se halla en las condiciones que marcan la aparición del deber de contribuir, éste debe ser cumplido cualquiera que sea el sujeto; esto no significa que todos tengan que pagar un tributo según la generalidad, sino más bien, que nadie debe ser eximido por privilegios, es decir, que el gravamen se establecerá de tal forma que cualquier persona y hecho generador del tributo se pague.

2.2.5 Principio de capacidad de pago

Según se establece en el artículo 243 de la Constitución "El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago..."

Básicamente este principio debe establecerse partiendo de la capacidad económica del sujeto pasivo, para soportar la carga tributaria que le impone el Estado; asimismo, se afirma que los tributos deben ser recaudados en el tiempo y en el modo apropiadamente favorable, para que el contribuyente pueda pagarlo.

2.2.6 Principio de no confiscación

Desde el momento que la Constitución Política de la República asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición, y prohíbe la confiscación de bienes en los artículos 41 y 243, es indudable que la tributación no puede alcanzar tal magnitud que por vía indirecta haga ilusorias

tales garantías, de aquí el afianzamiento de la doctrina de que las contribuciones públicas no deben ser confiscatorias.

Este principio prohíbe que se establezcan tributos que absorban la mayor parte o la totalidad de los ingresos de los contribuyentes pues el Estado no podría gravar los gastos en que hubiere incurrido el contribuyente para obtener su ganancia. (Grijalva, 2005)

2.2.7 Principio que prohíbe la doble o múltiple tributación

Este principio se indica en el artículo 243 de la Constitución "... Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuido al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al Fisco."

2.3 Obligación tributaria

La obligación tributaria tiene su fundamento en el artículo 14 del Código Tributario, donde indica que "constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente." Es por ello, que debemos de conocer quiénes serán obligados según el hecho generador que el contribuyente este afecto.

La relación jurídica tributaria se distingue por ser personal, y está compuesta por la obligación principal (el pago del impuesto) y las obligaciones accesorias, pero en ambos casos los contribuyentes pueden actuar como personas individuales o personas jurídicas. Las obligaciones principales son consecuencia de la potestad impositiva del Estado y que consisten en deberes formales administrativos o deberes de colaboración para con el órgano fiscalizador, y las obligaciones accesorias aparecen impuestas con la obligatoriedad de pagar el tributo. Bajo esta premisa la relación tributaria se caracteriza ser personal.

Entre los elementos indispensables de la obligación tributaria tenemos el sujeto activo, quien es representado por el Estado o el ente público acreedor del tributo y el sujeto pasivo, quien es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable. Otro elemento es el hecho generador, origina el nacimiento de una relación jurídica entre el Estado y el contribuyente, definido directamente por la ley.

No obstante, puede existir responsabilidad solidaria entre varios obligados, la cual subyace sobre el mismo hecho generador de la obligación tributaria, para estos efectos el artículo 20 del Código Tributario establece las siguientes reglas aplicables para su determinación:

1. El cumplimiento de la obligación puede ser exigido total o parcialmente, a cualquiera de los obligados, a elección del sujeto activo, salvo lo dispuesto para los obligados por deuda ajena en el artículo 25 de este Código.
2. El cumplimiento total de la obligación por uno de los obligados, libera a los demás.
3. El cumplimiento de un deber formal por parte de uno de /os obligados, no libera a los demás, cuando por disposición legal específica se exija que /os oíos obligados lo cumplan.
4. La exención o remisión de la obligación, libera a todos los deudores, salvo que el beneficio total o parcial haya sido concedido a uno de ellos; en este caso el

sujeto activo podrá exigir el cumplimiento a los demás con deducción de la parte proporcional eximida o remitida.

5. Cualquier interrupción de la prescripción, a favor o en contra de uno de los obligados, favorece o perjudica a los demás.

2.4 Contribuyentes

Los contribuyentes son las personas individuales o jurídicas, que están sujetas a un hecho generador de la obligación tributaria. Están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por el Código Tributario o por normas legales especiales. 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.

Según el artículo 25 del Código Tributario, “Es responsable la persona que, sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste; asimismo, es responsable toda persona sujeta por la ley al cumplimiento de obligaciones formales ajenas aun cuando de las mismas no resulte la obligación de pagar tributos. El responsable, si pagare la obligación tributaria con dinero propio, tendrá derecho a la acción de repetición, en contra del contribuyente. “

2.5 Exenciones

Según el artículo 3, numeral 2 del Código Tributario estipula que se requiere la emisión de una ley para otorgar exenciones, condonaciones, exoneraciones, deducciones, descuentos, reducciones y demás beneficios fiscales.

Entre las obligaciones de los sujetos pasivos según el artículo 23 del Código Tributario, establece que 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. 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.

Los requisitos que debe cumplir la ley que establezca exenciones según el artículo 63, es que se especificará las condiciones y requisitos exigidos para su otorgamiento, los tributos que comprende, si es total o parcial y en su caso, el plazo de su duración. Para las leyes que contengan beneficios fiscales para el fomento de actividades económicas o para el desarrollo de ciertas áreas geográficas, el plazo máximo de su duración será de diez (10) años. Salvo disposición en contrario de la ley tributaria, la exención no se extiende a los tributos que se instituyan con posterioridad a su otorgamiento según el artículo 64 del Código Tributario.

La exención como tal no afecta el momento de nacimiento de la obligación, derivado que el hecho generador se produce por el sujeto pasivo. Lo que viene a afectar la exención como tal, es la exigibilidad del tributo nacido al momento de verificarse ese hecho generador, puesto que la ley dispensa a esa persona en particular de la obligación tributaria. Por supuesto que no sólo porque la norma exima a un sujeto de la obligación de contribuir al gasto público, esta persona está exenta, debe llevarse un procedimiento administrativo en el que la administración tributaria emita la resolución de exención correspondiente. (Salguero, 2010)

2.5.1 Elementos

Dentro de los elementos que se deben verificar para que la dispensa de la obligación tributaria se pueda dar, atendiendo a lo establecido en el artículo 63 del Código Tributario Decreto Número 6-91, para que un sujeto pasivo pueda gozar de este beneficio fiscal, debe estar establecido en una norma jurídica, e indicar si la misma se está otorgando de forma parcial o total; asimismo, establecer el plazo para el cual el beneficio fue otorgado.

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

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

Al momento que se va a emitir una norma eminentemente tributaria se deben tomar en cuenta, aspectos socioeconómicos del sujeto al que va dirigido, mismos que se desprenden de una serie de estudios que deben realizarse antes de la creación de cualquier norma; asimismo, debe establecerse cuáles son las personas que el Estado exime del pago de determinado tributo. En muchas ocasiones, el objetivo de la exención es fomentar la economía nacional, a través de la liberación de la carga fiscal.

Por otra parte, existen sujetos que aportan desarrollo cultural e intelectual para los guatemaltecos, dentro de éstos se ubican los centros de enseñanza privada en los niveles de pre primaria, primaria, básica y diversificada. Adicional a éstas, existen las de educación superior como son, las universidades privadas que funcionan en el país. Éstas por mandato constitucional están exentas de la obligación de pagar cualquier tipo de impuesto. Por estar éstas determinadas en la norma constitucional, todas las normas ordinarias que se creen en materia tributaria deben eximir de esta obligación a las universidades. (Salguero, 2010)

2.5.2 Clasificación

Las exenciones en Guatemala pueden clasificarse de la siguiente manera:

2.5.2.1 Constitucionales

Son las exenciones contenidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, por ejemplo, la contenida en el artículo 73, en el cual se dispone que los centros educativos, como centros de cultura, gozarán de la exención de toda clase de impuestos y arbitrios. (Flores, 2006)

2.5.2.2 Establecidas en leyes ordinarias

Son las exenciones concedidas por las leyes tributarias como el Decreto Número 6-91 Código Tributario, el Decreto Número 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado, el Decreto Número 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, entre otros.

2.5.2.3 Objetivas

Son aquellas que se otorgan en atención a las cualidades y características del sujeto que genera el tributo. Por ejemplo, en la Ley del Impuesto al Valor Agregado concede exención del pago del impuesto a las universidades autorizadas para funcionar en el país, a la Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala y el Comité Olímpico Guatemalteco, al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, entre otros.

2.5.2.4 Subjetivas

Son las establecidas en función del sujeto pasivo, atendiendo a sus características. Según la Ley del Impuesto al Valor agregado, las exportaciones de bienes y las exportaciones de servicios, la transferencia de dominio de bienes muebles e inmuebles, entre otros.

2.5.2.5 Mixtas

Son aquellas que reúnen las cualidades de las exenciones objetivas y subjetivas. Por ejemplo, en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, las cooperativas están exentas al impuesto, cuando efectúen operaciones de venta y prestación de servicios con sus asociados, cooperativas, federaciones, centrales de servicio y confederaciones de cooperativas.

2.5.3 Beneficios

Dentro de los beneficios que se obtienen de las exenciones están:

- Incentivar la inversión en los negocios y empresas.
- Apoyar el crecimiento del acceso a la educación de la población.
- Incrementar la productividad económica del país.
- Incrementar el pago de impuestos a los negocios que generan rentas afectas.

2.5.4 Desventajas

Algunas desventajas de las exenciones son:

- Disminuyen la carga tributaria al dejar de percibir los impuestos de las personas exentas.
- Aprovechamiento de las exenciones en actividades lucrativas que no sean afectas.
- Incremento en la evasión y elusión tributaria al reducir el pago de impuestos con uso de medios ilegales.
- Incremento en el incumplimiento de las obligaciones tributarias.
- Favorece sólo a un sector específico, dejando a otros sectores sin beneficios fiscales.
- Mayor fiscalización a los contribuyentes que tienen dichos beneficios tributarios.

2.6 Sistema educativo nacional

La Ley de Educación Nacional Decreto Número 12-91, en el artículo 1 establece que la actividad educativa en nuestro país, se fundamenta en los siguientes principios:

1. Es un derecho inherente a la persona humana y una obligación del Estado.
2. En el respeto o la dignidad de la persona humana y el cumplimiento efectivo de los derechos humanos.
3. Tiene al educando como centro y sujeto del proceso educativo.
4. Está orientada al desarrollo y perfeccionamiento integral del ser humano a través de un proceso permanente, gradual y progresivo.
5. En ser un instrumento que coadyuve a la conformación de una sociedad justa y democrática.
6. Se define y se realiza en un entorno multilingüe, multiétnico y pluricultural en función de las comunidades que la conforman.
7. Es un proceso científico, humanístico, crítico, dinámico, participativo y transformador. (Ley de Educación Nacional, 1991)

El artículo 2 establece los fines principales de la educación, dentro de los cuales se pueden mencionar los siguientes:

1. Proporcionar una educación basada en principios humanos, científicos, técnicos, culturales y espirituales que formen integralmente al educando, lo preparen para el trabajo, la convivencia social y les permitan el acceso a otros niveles de vida.
2. Cultivar y fomentar las cualidades físicas, intelectuales, morales, espirituales y cívicas de la población.
3. Fortalecer en el educando, la importancia de la familia como núcleo básico social y como primera y permanente instancia educadora.
4. Formar ciudadanos con conciencia crítica de la realidad guatemalteca.

5. Impulsar en el educando el conocimiento de la ciencia y la tecnología moderna como medio para preservar su entorno ecológico o modificarlo planificadamente en favor del hombre y la sociedad.
6. Promover la enseñanza sistemática de la Constitución Política de la República, el fortalecimiento de la defensa y respeto a los Derechos Humanos y a la Declaración de los Derechos del Niño.
7. Capacitar e inducir al educando para que contribuya al fortalecimiento de la auténtica democracia y la independencia económica, política y cultural de Guatemala dentro de la comunidad internacional.
8. Fomentar en el educando un completo sentido de la organización, responsabilidad, orden y cooperación.
9. Desarrollar una actitud crítica e investigativa en el educando para que pueda enfrentar con eficiencia los cambios que la sociedad le presenta.

El sistema educativo nacional es el conjunto ordenado e interrelacionado de elementos, procesos y sujetos a través de los cuales se desarrolla la acción educativa, de acuerdo con las características, necesidades e intereses de la realidad histórica, económica y cultural guatemalteca. (Ley de Educación Nacional, 1991, art. 3)

El sistema educativo nacional está integrado por los siguientes componentes:

- El Ministerio de Educación.
- La Comunidad Educativa.
- Los Centros Educativos. (Ley de Educación Nacional, 1991, art. 5)

Su función fundamental es investigar, planificar, organizar, dirigir, ejecutar y evaluar el proceso educativo a nivel nacional en sus diferentes modalidades. Dentro de sus características podemos mencionar que es descentralizado, participativo, regionalizado y desconcentrado. (Ley de Educación Nacional, 1991, art. 4, 7)

Las comunidades educativas son la unidad que interrelacionando los diferentes elementos participantes del proceso enseñanza-aprendizaje coadyuva a la consecución de los principios y fines de la educación, conservando cada elemento su autonomía.

Estas comunidades están integradas por:

- Educandos.
- Padres de familia.
- Educadores.
- Las organizaciones que persiguen fines educativos. (Ley de Educación Nacional, 1991, art. 17, 18)

2.7 Centros educativos

Los centros educativos son establecimientos de carácter público, privado o por cooperativas a través de los cuales se ejecutan los procesos de educación escolar.

Los centros educativos están integrados por:

- Educandos.
- Padres de Familia.
- Educadores.
- Personal Técnico, Administrativo y de Servicio. (Ley de Educación Nacional, 1991, art. 19, 20)

Según la Ley de Educación Nacional los centros educativos se clasifican en:

- Públicos.
- Privados.
- Por cooperativa.

2.8 Centros educativos privados

Los centros educativos privados son establecimientos a cargo de la iniciativa privada que ofrecen servicios educativos, de conformidad con los reglamentos y disposiciones aprobadas por el Ministerio de Educación, quien a la vez tiene la responsabilidad de velar por su correcta aplicación y cumplimiento. (Ley de Educación Nacional, 1991, art. 23)

Según la Ley Nacional de Educación el funcionamiento de los centros educativos privados son los siguientes:

1. Los centros educativos privados funcionan de conformidad con el artículo 73 de la Constitución Política de la República de Guatemala, previa autorización del Ministerio de Educación, cuando llenen los requisitos establecidos en el reglamento específico.
2. Cuando los centros educativos tengan planes y programas diferentes a los centros oficiales, serán autorizados para funcionar siempre y cuando sea aprobado el proyecto específico de funcionamiento por el Ministerio de Educación y se garanticen adecuados niveles académicos y que los mismos no contravengan los principios y fines de dicha ley. (Ley de Educación Nacional, 1991)
3. Para normar el funcionamiento de los centros educativos privados, el Ministerio de Educación elaborará el Reglamento respectivo. (Ley de Educación Nacional, 1991, art. 24)

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. (Reglamento para la Autorización y Funcionamiento de Centros Educativos Privados, 2015, art. 24)

Para la autorización de cuotas a los centros educativos privados, conforme el Decreto Ley Número 116-85 y su Reglamento, se calificarán los siguientes elementos que favorecen el aseguramiento de la calidad:

- a) Implementación del Currículo Nacional Base
- b) Formación Continua de Docentes
- c) Perfil de Proyecto Educativo Institucional –PEI-
- d) Propuesta de calendario escolar que garantice el cumplimiento del mínimo de días efectivos de clase.

De conformidad con el Decreto Ley Número 116-85, los centros educativos privados tienen derecho a solicitar incremento de sus cuotas, la solicitud deberán plantearla en los términos y criterios establecidos en la norma citada y su respectivo reglamento de aplicación. (Reglamento para la Autorización y Funcionamiento de Centros Educativos Privados, 2015, art. 39, 40)

3 METODOLOGÍA

Este capítulo presenta la definición del problema, los objetivos e hipótesis, asimismo, los métodos y técnicas que contienen los criterios y procedimientos generales para guiar el trabajo científico de investigación; así como, las reglas y operaciones para el manejo de instrumentos, en la aplicación del método científico de investigación.

3.1 Definición del problema

Es explicar el problema desde lo general a lo particular, las causas, consecuencias, y mediante la investigación determinar una respuesta a la problemática.

3.1.1 Especificación del problema

¿Tiene incidencia en la recaudación tributaria, el mal uso o aprovechamiento de las exenciones otorgadas al sector educativo privado, en el municipio de Amatitlán, departamento de Guatemala, durante el período 2015-2019?

- ¿Cuáles son las exenciones otorgadas al sector educativo privado?
- ¿Cuáles son los beneficios de las exenciones otorgadas al sector educativo privado?
- ¿Cuáles son las desventajas de las exenciones otorgadas al sector educativo privado?
- ¿Cuál es la incidencia que tiene las exenciones otorgadas al sector educativo privado en la recaudación tributaria?
- ¿Cuáles son las metas de la recaudación tributaria?
- ¿Cuál es el comportamiento de la recaudación tributaria durante el período 2015-2019?

3.1.2 Delimitación del problema

Está conformado de la siguiente manera:

a. Punto de vista

Tributario.

b. Unidad de análisis

Sector educativo privado.

c. Período histórico

Del período 2015-2019

d. Ámbito geográfico

Municipio de Amatitlán, departamento de Guatemala

3.2 Objetivos

Los objetivos constituyen los propósitos o fines que se pretenden alcanzar con la investigación relacionada con el análisis tributario de las exenciones otorgadas al sector educativo privado y su incidencia en la recaudación tributaria.

3.2.1 Objetivo general

Determinar si los centros educativos privados están cumpliendo con las obligaciones tributarias como contribuyentes exentos, y la incidencia que tiene el mal uso o aprovechamiento de las exenciones otorgadas al sector educativo privado en la recaudación tributaria de Guatemala.

3.2.2 Objetivos específicos

- Establecer las exenciones otorgadas al sector educativo privado.

- Analizar los beneficios de las exenciones otorgadas al sector educativo privado.
- Explicar las desventajas de las exenciones otorgadas al sector educativo privado.
- Analizar la incidencia que tiene las exenciones otorgadas al sector educativo privado en la recaudación tributaria.
- Analizar las metas de la recaudación tributaria.
- Analizar el comportamiento de la recaudación tributaria durante el período 2015-2019.

3.3 Hipótesis

Existe una incidencia negativa en la recaudación tributaria por el mal uso o aprovechamiento de las exenciones otorgadas al sector educativo privado, porque los centros educativos privados además de cobrar por los servicios exentos según la legislación vigente, como la matrícula de inscripción y la colegiatura, realizan otros cobros para el servicio educativo, la cual emiten un recibo preimpreso, un recibo simple o algunas veces no emiten ningún documento autorizado por la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, asimismo, no cargan el impuesto a los servicios afectos, incumplen con las obligaciones que estipulan las leyes tributarias, e incumplen total o parcialmente en la declaración y pago de los distintos impuestos que si están afectos, por lo tanto, se confirma que los centros educativos privados hacen un mal aprovechamiento de los beneficios fiscales de las exenciones y esto tiene incidencia negativa en la recaudación tributaria del país y por ende no alcanza para cubrir con los gastos públicos y cumplir con el fin supremo según la Constitución Política de la República de Guatemala, siendo el bien común para todos los habitantes del país.

3.3.1 Variable independiente

Exenciones.

3.3.2 Variable dependiente

Recaudación tributaria.

3.4 Método científico

El método científico es definido como un procedimiento riguroso, formulado de una manera lógica para lograr la adquisición, organización y expresión o exposición de conocimientos, tanto en su aspecto teórico como en su fase experimental.

Para la ejecución de esta investigación se utilizará el método hipotético-deductivo, porque parte de una aseveración en calidad de hipótesis y se busca confirmar si las exenciones otorgadas al sector educativo privado tienen incidencia en la recaudación tributaria, deduciendo de ellas conclusiones que deben confrontarse con los hechos.

El diseño de la investigación será de tipo no experimental siendo la longitudinal, porque se analizará datos obtenidos del sector educativo privado durante el período 2015-2019, con el propósito de evaluar los cambios que haya habido.

3.4.1 Instrumentos de medición aplicados

Para la recolección de información, se elaborará un cuestionario con preguntas cerradas diseñadas para generar los datos necesarios para alcanzar los objetivos de la investigación.

3.4.2 Técnicas de investigación aplicadas

Las técnicas de investigación documental y de campo para la presente investigación, se refieren a lo siguiente:

3.4.2.1 Técnicas de investigación documental

Para recolectar, examinar, analizar y exponer la información de la presente investigación se realizarán: análisis de contenidos de documentos sobre las exenciones y recaudación tributaria de Guatemala y análisis cuantitativos de estadísticas e indicadores tributarios realizados por la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

3.4.2.2 Técnicas de investigación de campo

Para el cumplimiento de la presente investigación se planificó realizar una encuesta según muestra para la recolección de información. La muestra se realizó basado en el tamaño de la población de 53 centros educativos privados autorizados por el Ministerio de Educación, del municipio de Amatitlán, distribuido en 5 distritos. Se determinó una muestra probabilística por distrito según la fórmula según Kish, dando como resultado un tamaño de muestra de 14 centros educativos privados.

4 DISCUSIÓN DE RESULTADOS

En el presente apartado se estudia las dos variables según la hipótesis de esta investigación: la legislación tributaria sobre las exenciones otorgadas al sector educativo privado y la recaudación tributaria en Guatemala. Asimismo, se presenta los resultados y análisis de las gráficas según las boletas de encuesta realizadas a los 14 centros educativos privados del municipio de Amatitlán, departamento de Guatemala.

4.1 Legislación tributaria de las exenciones otorgadas al sector educativo privado

La legislación tributaria es la normativa legal conformado por las diversas leyes, normas jurídicas, que regulan las exenciones otorgadas al sector educativo privado.

4.1.1 Constitución Política de la República de Guatemala

El artículo 73. Libertad de educación y asistencia económica estatal, estipula que “La familia es fuente de la educación y los padres tienen derecho a escoger la que ha de impartirse a sus hijos menores. El Estado podrá subvencionar a los centros educativos privados gratuitos y la ley regulará lo relativo a esta materia. Los centros educativos privados funcionarán bajo la inspección del Estado. Están obligados a llenar, por lo menos, los planes y programas oficiales de estudio. Como centros de cultura gozarán de la exención de toda clase de impuestos y arbitrios.” (Constitución Política de la República de Guatemala, 1985)

En la Constitución establece que el Estado podrá subvencionar a los centros educativos privados gratuitos; sin embargo, los centros educativos privados que funcionan en Guatemala, trabajan con fines lucrativos y cobran por el servicio que brindan a sus estudiantes. Cuando hablamos de subvencionar significa que el

Estado brindará una ayuda económica; sin embargo, otras leyes tributarias son las que estipulan los beneficios fiscales que ayudan a los centros educativos privados.

Los centros educativos privados tienen que regirse bajo las disposiciones del Ministerio de Educación –MINEDUC-, quien es el órgano rector de formular y administrar la política educativa, quien vela por la calidad y la cobertura de la prestación de los servicios educativos públicos y privados; además, están obligados a cumplir con los programas y estrategias que autoriza el MINEDUC para el cumplimiento de lo estipulado en la Constitución Política de la República.

Cuando hablamos de centros de cultura, nos referimos a un espacio creado para desarrollar diferentes tipos de expresiones artísticas, filosóficas, educativas, entre otras; sin embargo, los centros educativos privados que prestan el servicio de cursos extraordinarios y no son parte del Currículo Nacional Base –CNB-, están exentas del pago de impuestos y arbitrios.

4.1.2 Decreto número 6-91 Código Tributario

Según el Capítulo VI, trata sobre las exenciones y el artículo 62, indica que la “Exención es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley. Si concurren partes exentas y no exentas en los actos o contratos, la obligación tributaria se cumplirá únicamente en proporción a la parte o partes que no gozan de exención.” (Código Tributario, 1991)

Los centros educativos privados, están exentos de algunos actos del pago impuesto según la Ley del Impuesto al Valor Agregado; sin embargo, existen otros servicios que prestan y que si están afectas al pago de los impuestos, es por ello que deben de separar los actos que gozan de exención y los que generan rentas.

Según el artículo 65 las exenciones y beneficios tributarios que se otorguen serán aplicables, exclusivamente, a los contribuyentes que realicen en forma efectiva y directa, actividades, actos o contratos que sean materia u objeto específico de tal

exención o beneficio, mientras cumplan con los requisitos legales previstos en las leyes que los concedan. En ningún caso los beneficios obtenidos podrán transferirse a terceros por ningún título. (Código Tributario, 1991)

Según el artículo 57 “A”, establece que “la solvencia fiscal es el documento por medio del cual la Administración Tributaria hace constar que, a la fecha de su expedición, un contribuyente se encuentra al día en el cumplimiento de sus deberes tributarios formales y ha pagado los adeudos tributarios líquidos y exigibles... La persona individual o jurídica que se encuentre registrada en la Administración Tributaria como persona exenta de algún impuesto, deberá obtener la solvencia fiscal cada año, para mantener actualizado su registro como persona exenta.

Los centros educativos privados deben inscribirse en la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- como contribuyentes exentos, para gozar de los privilegios de las exenciones y cumplir con la obligación de obtener la solvencia fiscal cada año, para mantener actualizado su registro como persona exenta.

Las exenciones y beneficios tributarios que se otorguen serán aplicables, exclusivamente, a los contribuyentes que realicen en forma efectiva y directa, actividades, actos o contratos que sean materia u objeto específico de tal exención o beneficio, mientras cumplan con los requisitos legales previstos en las leyes que los concedan. En ningún caso los beneficios obtenidos podrán transferirse a terceros por ningún título.” (Código Tributario, 1991, art. 65)

Con relación a las infracciones tributarias que estipula el Código Tributario, indica que es “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. Cuando se incurra en la comisión de cualquiera de las infracciones tributarias contenidas en el artículo 85 de este Código Tributario, se procederá de conformidad con lo establecido en el artículo 86 de este mismo cuerpo legal.”

Entre otras infracciones sancionadas, según el artículo 85, indica que “se aplicará la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, cuando se incurra en la comisión de cualquiera de las infracciones siguientes:

1. No emitir o no entregar facturas, notas de débito, notas de crédito o documentos exigidos por las leyes tributarias específicas, en la forma y plazo establecidos en las mismas.
2. Emitir facturas, notas de débito, notas de crédito u otros documentos exigidos por las leyes tributarias específicas que no estén previamente autorizados por la Administración Tributaria...” (Código Tributario, 1991)

El artículo 88 indica que “La omisión de pago de tributos se constituye por la falta de determinación o determinación incorrecta de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo, detectada por la administración tributaria siempre y cuando la falta de determinación no constituya delito.” (Código Tributario, 1991)

El artículo 94 indica que “Constituye infracción a los deberes formales la acción u omisión del contribuyente o responsable que implique incumplimiento de los previstos en este Código y en otras leyes tributarias. Son infracciones a los deberes formales, las siguientes: ...6. Ofertar bienes y servicios sin incluir en el precio el impuesto, cuando corresponda. SANCIÓN: Multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00) cada vez que se incurra la infracción... 8. Extender facturas, notas de débito, notas de crédito u otros documentos que no cumplan con alguno de los requisitos formales según la ley específica. SANCIÓN: Multa de cien Quetzales (Q.100.00) por cada documento. El máximo de sanción que podrá aplicarse será de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00), en cada período mensual. En ningún caso la sanción máxima excederá del dos por ciento (2%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual en el que haya reportado ingresos... 13. La no presentación ante la Administración Tributaria de los informes establecidos en las leyes tributarias. SANCIÓN: Una multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00) la primera vez; de diez mil Quetzales (Q.10,000.00) la segunda vez y en caso de incumplir más de dos veces se

aplicará multa de diez mil Quetzales (Q.10,000.00) más el equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente, durante el último mes en el cual declaró ingresos. Esta sanción será aplicada, por cada vez que incumpla con su obligación... 15. Realizar, sin estar inscrito, actividades para las cuales las normas tributarias hayan establecido la obligación de estar previamente inscrito en los registros habilitados por la Administración Tributaria. SANCIÓN: Multa de diez mil Quetzales (Q.10,000.00) ... 16. No efectuar el pago de tributos o no proporcionar la información requerida, eventual o periódicamente, por medio de los sistemas o herramientas, formas, formularios electrónicos, informáticos, digitales u otros, que han sido establecidos como de uso obligatorio para el contribuyente o responsable. SANCIÓN: Multa de un mil Quetzales (Q.1,000.00), sin perjuicio del cumplimiento de la obligación de presentar la información o pago requerido, utilizando estas herramientas, formas, formularios o similares...” (Código Tributario, 1991)

4.1.3 Decreto número 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado

De las exenciones específicas que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado – IVA-, no deben cargar el impuesto en sus operaciones de ventas, como tampoco en la prestación de servicios, 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. (Ley del Impuesto al Valor Agregado, 1992, art. 8, numeral 1)

Los centros educativos privados están exentos del impuesto únicamente en la prestación de tres servicios: matrícula de inscripción, colegiaturas y derechos de examen, es por ello que deben de ser conscientes y responsables en no cobrar y agregar el impuesto en los servicios que menciona la Ley; además, se deben de considerar que los otros servicios que prestan los centros educativos privados como: examen de recuperación, papelería para diplomas o títulos, clausuras o actos de graduación, tienda, cafetería, librería, entre otros, deben de cargar el impuesto y cumplir con las obligaciones tributarias que estipula la Ley.

Los centros educativos privados están exentos de soportar el impuesto que se genere por los actos gravados por la Ley del IVA 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 generada con el sistema EXENIVA.

Respecto a las importaciones que realicen los centros educativos privados, deberán solicitar previamente y cada vez, a la Administración Tributaria, resuelva si procede la exención.

Para el control de las exenciones, la Administración Tributaria autorizará y notificará el uso de un documento que identifique a los beneficiarios de las exenciones establecidas. Dicho documento tiene como objeto que éstos puedan identificarse ante terceros como titulares del derecho de exención. (Ley del Impuesto al Valor Agregado, 1992, art. 9)

Cuando los centros educativos privados, compren bienes o contraten servicios, no pagarán el monto del impuesto, porque están exentos de dicho pago; sin embargo, deben adquirir bienes o servicios que sean para el uso exclusivo del giro del centro educativo como, por ejemplo: compra de pintura, mantenimiento y arrendamiento de instalaciones, papelería para administración, compra de mobiliario y equipo, entre otros.

Los contribuyentes afectos al IVA están obligados a emitir con caracteres legibles y permanentes o por medio electrónico, para entregar al adquiriente y, a su vez es obligación del adquiriente exigir y retirar, los siguientes documentos obligatorios:

- Facturas, por las ventas, permutas, arrendamientos, retiros, destrucción, pérdida, o cualquier hecho que implique faltante de inventario cuando constituya hecho generador de este impuesto, y por los servicios que presten los contribuyentes afectos, incluso respecto de las operaciones exentas o con personas exentas. En este último caso, debe indicarse en la factura que la venta o prestación de servicio es exenta y la base legal correspondiente.

- Notas de débito, para aumentos del precio o recargos sobre operaciones ya facturadas.
- Notas de crédito, para devoluciones, anulaciones o descuentos sobre operaciones ya facturadas.
- Otros documentos que, en casos concretos y debidamente justificados, autorice la Administración Tributaria para facilitar a los contribuyentes el adecuado cumplimiento en tiempo de sus obligaciones tributarias. (Ley del Impuesto al Valor Agregado, 1992, art. 29)

En las facturas, notas de débito, notas de crédito y facturas especiales, el impuesto siempre debe estar incluido en el precio, excepto en los casos de exenciones objetivas de venta de bienes y prestación de servicios que por disposición de la ley no se debe cargar el Impuesto al Valor Agregado. (Ley del Impuesto al Valor Agregado, 1992, art. 32)

Los centros educativos privados deberán proporcionar un documento autorizado por la Administración Tributaria, por los servicios que prestan y están exentos del pago del impuesto; además, deberán proporcionar la respectiva factura para los servicios que prestan y están afectas al impuesto.

4.1.4 Acuerdo gubernativo número 5-2013 Reglamento del Impuesto al Valor Agregado

Los centros educativos privados exentos que realicen venta o presten servicios tanto gravados como exentos, acreditarán el impuesto que hubieren pagado en la adquisición de los bienes y servicios necesarios para producir el ingreso gravado.

Cuando no puedan determinar a través de sus registros contables la parte de los gastos que corresponde a cada fuente de ingresos, el impuesto que paguen a sus proveedores deberán distribuirlo proporcionalmente entre el total de ventas y prestación de servicios gravados y exentos. (Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 2013, art. 10)

Los centros educativos privados deberán inscribirse como contribuyentes para todas las actividades que realicen y presentar la declaración y pago del impuesto, por las ventas realizadas o los servicios prestados, sean gravados o exentos. (Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 2013, art. 12)

Los centros educativos privados deberán estar inscritos en la SAT como contribuyentes exentos; asimismo, deberán inscribirse como contribuyentes en el régimen que consideren pertinente para las rentas gravadas que generan impuestos y deberán de cumplir con la presentación de la declaración y pago de dicho impuesto de las ventas realizadas o servicios prestados.

Los centros educativos privados que se encuentran inscritos ante la Administración Tributaria como exentas, podrán utilizar las constancias de exención, salvo cuando se trate de pagos a pequeños contribuyentes, en caso deberán pagar el monto total de la factura.

Las constancias de exención son documentos autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria, con el objeto de que quienes los extienden hagan constar que no pagaron el Impuesto al Valor Agregado al vendedor de bienes o servicios, debido a que están considerados, de conformidad con la Ley, como contribuyentes exentos del pago del IVA.

Las características de las constancias de exención serán establecidas por la Administración Tributaria. (Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 2013, art. 13)

Para fines del registro y control de las constancias de exención, las personas exentas 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, detallando lo siguiente:

1. Número de la constancia de exención emitida y fecha en la que la utilizó.

2. Número de identificación tributaria y nombre, razón o denominación social del proveedor.
3. El monto total de la transacción.
4. Número de la factura, la descripción de los bienes y servicios adquiridos.

El informe de constancias de exención 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. (Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 2013, art. 14)

Los contribuyentes que vendan o presten servicios a las personas exentas, declararán como gravados dichos ingresos y en una casilla aparte, acreditarán el monto de las constancias de exención que les fueron emitidas. (Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 2013, art. 15)

Los centros educativos privados que se les haya autorizado constancias de exención pre impresas o imprimir sus propias constancias de exención, en formas continuas pre impresas, para ser utilizadas en sistemas computarizados, la Administración Tributaria establecerá el procedimiento para capacitar sobre la utilización del sistema para generar constancias de exención y posterior a ello determinará la fecha de vigencia de las constancias de exención relacionadas en este artículo. (Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 2013, art. 61)

4.1.5 Decreto número 10-2012 Ley de Actualización Tributaria

Están exentos del Impuesto Sobre la Renta –ISR- los centros educativos privados, como centros de cultura, exclusivamente en las rentas derivadas de matrícula de inscripción, colegiaturas y derechos de examen, por los cursos que tengan autorizados por la autoridad competente; se excluyen las actividades lucrativas de estos establecimientos tales como librerías, servicio de transporte, tiendas, venta de calzado y uniformes, internet, imprentas y otras actividades lucrativas. En todos los casos deben cumplir con las obligaciones contables formales o de retención que pudieren

corresponderles a estas entidades. (Ley de Actualización Tributaria, 2012, art. 8, numeral 3)

Los centros educativos privados deben regirse a la Ley del IVA y la Ley de Actualización Tributaria, porque las rentas percibidas por matrícula de inscripción, colegiaturas y derechos de examen, están exentos del pago de impuesto; sin embargo, las otras rentas que perciban y que no sean las mencionadas anteriormente, están sujetas al pago de dichos impuestos.

4.1.6 Decreto número 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad

Están exentos del Impuesto de Solidaridad los centros educativos públicos y privados legalmente autorizados para funcionar en el país. (Ley del Impuesto de Solidaridad, 2008, art. 4, literal b)

Como lo estipula esta Ley, están exentos del impuesto los centros educativos privados, sin mencionar que rentas están exentas, sino únicamente por ser un centro educativo privado legamente autorizado en el país.

4.1.7 Decreto número 37-92 Ley de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos

De las personas exentas de este impuesto, están los documentos que contengan actos o contratos gravados 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. (Ley de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, 1992, art. 10, numeral 3)

Están exentos del impuesto, los documentos que contengan actos o contratos de recibos o comprobantes de pago de subsidios por becas, bolsas de estudio y similares. (Ley de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, 1992, art. 11, numeral 3)

Esta Ley también tiene a los establecimientos educativos privados como exentas de los actos o contratos gravados en general, sin especificar que rentas están exentas como lo estipula la Ley del IVA y la Ley de Actualización Tributaria.

4.1.8 Decreto número 17-98 Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles

Están exentas del impuesto las entidades que posean bienes inmuebles para centros educativos privados destinados a la enseñanza, que realicen planes y programas oficiales de estudios. (Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, 1998, art. 12, numeral 6)

Esta Ley indica que los bienes inmuebles que sean propiedad de los centros educativos privados, están exentas de dicho impuesto; sin embargo, el bien inmueble debe pertenecer al propietario o poseedor del centro educativo, para gozar de dicha exención.

4.1.9 Decreto número 17-73 Código Penal

Comete el delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquiera otra forma de engaño, induzca a error a la Administración Tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva. El responsable será sancionado con prisión de uno a seis años y multa equivalente al impuesto omitido. (Código Penal, 1973, art. 358 A)

Según el Código Penal se incurrirá en sanciones:

1. Quien utilice mercancías, objeto o productos beneficiados por exenciones o franquicias, para fines distintos de los establecidos en la ley que conceda la exención o franquicia, sin haber cubierto los impuestos que serían aplicables a las mercancías, objetos o productos beneficiados.
2. Quien comercialice clandestinamente mercancías evadiendo el control fiscal o el pago de tributos. Se entiende que actúa en forma clandestina quien, estando

obligado a ello, carezca de patente de comercio, no lleve libros de contabilidad, registros contables y no tenga establecimiento abierto al público.

El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años, que graduará el juez con relación a la gravedad del caso, y multa equivalente al impuesto omitido. Si este delito fuere cometido por empleados o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para ésta; además, de las sanciones aplicables a los participantes del delito, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto omitido. Si se produce reincidencia, se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio. (Código Penal, 1973, art. 358 B)

4.2 Recaudación tributaria en Guatemala

La recaudación tributaria de un país constituye la columna vertebral que hace posible financiar las políticas económicas y sociales ejecutadas en el Presupuesto del Estado. En este capítulo se analizará la recaudación tributaria, las metas de recaudación, la carga tributaria, el gasto tributario y la evasión fiscal de Guatemala.

4.2.1 Recaudación tributaria

Los tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. (Código Tributario, 1991, art. 9)

La recaudación tributaria son los ingresos percibidos por el Gobierno Central y otras instituciones públicas, para cubrir con los gastos públicos y cumplir con el fin supremo según la Constitución Política de la República, el bien común para todos los habitantes de la república de Guatemala.

Entre las instituciones que recaudan los ingresos del Gobierno Central, se encuentra la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con

exclusividad las funciones de administración tributaria, contenidas en la legislación; sin embargo, aunque la SAT es el ente rector de la administración pública en Guatemala, existen otras instituciones públicas que recaudan y administran impuestos u otros tipos de ingresos.

La mayor parte de lo recaudado del Impuesto Único Sobre Inmuebles –IUSI- es asignado a las municipalidades, la mayoría ya lo recauda y administra, otras a través de la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles –DICABI- del Ministerio de Finanzas.

Lo recaudado del Impuesto a la Ocupación Hotelera es administrado por el Instituto Guatemalteco de Turismo –INGUAT- y se utiliza en la promoción turística a nivel nacional e internacional, así como en la inversión en infraestructura de lugares turísticos en el país; asimismo, la recaudación del impuesto de salida por vía aérea o marítima queda a cargo de las empresas de aviación o marítimas y de sus agencias según la Ley Orgánica del INGUAT.

La Dirección General de Aeronáutica Civil –DGAC- es quien recauda el Impuesto por Circulación de Vehículos Aéreos y el Impuesto por Salida del país por vía aérea.

La recaudación de las contribuciones que deben pagar los patronos, los trabajadores y el Estado, para financiar los programas de cobertura del Régimen de Seguridad Social es realizada por el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social -IGSS-.

Según las estadísticas tributarias que realiza la SAT anualmente, se muestra a continuación el comportamiento de la recaudación de los ingresos tributarios realizados por el Gobierno Central por impuesto y por año, siendo los siguientes:

Tabla 1

Recaudación de ingresos tributarios del gobierno central

Cifras expresadas en millones de quetzales

Descripción	2015	2016	2017	2018	2019
Ingresos Tributarios Brutos	52,111.9	56,564.0	59,025.6	61,236.2	64,900.9
Recaudación Tributaria SAT	51,625.8	56,135.4	58,518.5	60,601.3	64,384.6
Impuestos Comercio Exterior	15,787.0	15,684.3	16,602.9	18,136.1	19,042.2
Al Valor Agregado Importaciones	13,629.8	13,361.4	14,148.1	15,560.29	16,330.74
Derechos Arancelarios	2,157.2	2,322.9	2,454.8	2,575.8	2,711.5
Impuestos Internos	35,838.8	40,451.1	41,915.7	42,465.2	45,342.3
Sobre la Renta	13,627.3	16,499.1	16,306.9	16,236.3	17,098.4
Descripción	2015	2016	2017	2018	2019
De Solidaridad	3,905.6	4,070.3	4,352.2	4,645.9	4,766.0
A Empresas Mercantiles y Agropecuarias	0.2	1.0	6.3	0.2	2.1
De Solidaridad Extraordinario Y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz	1.3	1.3	27.8	10.3	63.1
De Solidaridad, Extraordinario y Temporal	0.0	0.0	0.1	0.0	0.2
Único Sobre Inmuebles	1.1	1.2	1.2	2.1	1.8
Sobre Transferencias del Patrimonio	20.2	22.6	29.0	26.0	40.4
Al Valor Agregado Doméstico	12,022.7	13,308.4	14,380.2	14,572.8	15,896.6
Sobre Distribución de Bebidas	709.5	744.8	759.5	790.3	869.6
Sobre el Tabaco y sus productos	368.7	364.7	347.9	337.1	362.5
Sobre Distribución de Petróleo y Derivados	2,898.9	3,195.3	3,296.4	3,417.4	3,743.4
Sobre Distribución de Cemento	311.6	117.1	114.0	123.3	131.4
Timbres Fiscales y Papel Sellado	336.5	370.1	507.9	463.0	451.5
Sobre Circulación de Vehículos	717.1	782.4	826.0	881.2	909.3
Específico a la Primera Matrícula de Vehículos Terrestres	913.8	967.2	952.9	952.7	998.8
Sobre Transporte y Comunicaciones	4.1	5.5	7.3	6.5	7.0
Sobre Explotaciones Mineras	-	-	-	-	-
Otros Impuestos Indirectos	0.3	0.2	0.2	0.3	0.2
Recaudación de Otras Instituciones	486.1	428.6	507.1	634.8	516.3
Regalías e Hidrocarburos Compartibles	223.6	148.9	206.8	322.8	178.2
Salida del País	262.5	279.7	300.3	312.0	338.1
Ingresos Tributarios Netos	49,730.7	54,109.5	56,684.1	58,835.6	62,593.6
Ingresos tributarios brutos	52,111.9	56,564.0	59,025.6	61,236.2	64,900.9
(-) Provisión para devolución del Crédito Fiscal y Autoacreditamiento	2,381.2	2,454.5	2,341.5	2,400.6	2,307.3

Nota. (Superintendencia de Administración Tributaria, 2021)

La tabla anterior muestra que los ingresos tributarios netos durante el período 2015 al 2019, hubo un incremento de 12,862.9 millones de quetzales, del período 2015 al 2016 fue del 8.81%, siendo el mayor incremento que ha tenido, porque después del período 2016 al 2017 el incremento fue de 4.76%, del año 2018 fue el 3.80%, y en el año 2019 el incremento fue del 6.39% respectivamente. Esto demuestra que la recaudación tributaria del Gobierno Central ha ido ascendiendo al pasar de los años de una manera lenta, a pesar que la SAT cada año implementa mecanismo y estrategias para el cumplimiento de las metas de recaudación tributarias.

Los impuestos más relevantes para la recaudación tributaria durante el período 2015 al 2019 son: el Impuesto Sobre la Renta –ISR-, que representa el 26.3% del total de los ingresos tributarios brutos, el Impuesto al Valor Agregado -IVA- de Importaciones con el 25.2%, el IVA Doméstico con el 24.5% y el Impuesto de Solidaridad –ISO- con el 7.3%. Esto demuestra que el ISR y el IVA son los impuestos más importantes para la recaudación tributaria en Guatemala.

A continuación se muestra la recaudación de los ingresos tributarios realizado por la SAT, detallado por actividad económica y por año, siendo los siguientes:

Tabla 2

Recaudación de ingresos tributarios por actividad económica

Cifras expresadas en millones de quetzales

Actividad	2015	2016	2017	2018	2019
Agricultura, Ganadería, Caza y Silvicultura	1,732.3	2,357.1	2,150.2	2,077.8	2,668.1
Explotación de Minas y Canteras	561.4	509.7	329.2	202.5	223.1
Industrias	10,292.0	11,539.1	11,438.5	11,525.4	11,774.6
Suministro de Electricidad, Gas y Agua	1,995.0	2,344.6	1,933.9	1,903.0	1,938.6
Construcción	903.8	894.3	980.1	965.8	1,080.1
Comercio al por Mayor y Menor	18,787.9	20,004.6	21,183.6	22,338.0	23,407.0
Hoteles y Restaurantes	700.2	800.9	807.5	845.1	785.4
Transporte, Almacenamiento y Comunicaciones	4,018.4	4,417.7	4,481.2	4,652.0	4,137.2
Intermediación Financiera	4,165.4	4,392.7	4,516.7	4,769.3	4,975.7
Actividades Inmobiliarias, Empresariales y de Alquiler	5,985.3	6,126.6	7,196.6	7,385.3	8,852.9
Administración Pública y Defensa; Planes de Seguridad Social	799.9	876.1	958.0	1,073.6	1,224.1

Actividad	2015	2016	2017	2018	2019
Enseñanza	190.5	199.0	227.4	260.3	269.0
Servicios Sociales y de Salud	476.6	522.2	599.9	661.5	815.4
Otras Actividades de Servicios Comunitarios, Sociales y Profesionales	586.0	647.0	1,184.6	1,323.4	1,629.2
Organizaciones y Órganos Extraterritoriales	8.1	7.3	7.3	8.0	9.6
Empleados en Relación de Dependencia, Estudiantes y Jubilados	335.7	388.6	394.2	402.0	432.6
Otras Actividades	87.3	107.8	129.5	208.3	161.8
Total	51,625.8	56,135.4	58,518.5	60,601.3	64,384.6

Nota. (Superintendencia de Administración Tributaria, 2021)

La tabla anterior muestra que dentro de los ingresos tributarios, la actividad económica Enseñanza, se encuentra como parte de la recaudación de los centros educativos privados, que representa el 0.40% del total de la recaudación tributaria durante el período 2015 al 2019. Esto demuestra que dicha actividad económica no representa mayor incidencia en la recaudación tributaria del Gobierno Central, y la SAT deberá fortalecer las estrategias para cumplir con las metas de recaudación tributaria.

4.2.2 Metas de recaudación

La Superintendencia de Administración Tributaria –SAT realiza cada año un Convenio para el Cumplimiento de las Metas de Recaudación Tributaria entre el Presidente de la República de Guatemala y el Superintendente de Administración Tributaria, de conformidad con la Constitución Política de la República, artículo 183, literal q) que indica: “Administrar la hacienda pública con arreglo a la ley.” y el Decreto Número 1-98 Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, estipula que el Directorio de la SAT, según el artículo 7 literal j) que debe: “Aprobar, antes del 31 de diciembre de cada año, la distribución mensual de las metas de recaudación tributaria y el Plan Anual de Recaudación, Control y Fiscalización para el ejercicio fiscal siguiente, el cual deberá indicar las medidas que se implementarán y la cuantificación de los efectos esperados sobre la recaudación...” y también estipula que el Superintendente será removido según el artículo 27 literal g), al: “Incumplir el Convenio de Cumplimiento de las Metas de Recaudación Tributaria, las que incluirán metas de recaudación y otras metas de desempeño de la administración tributaria.”

4.2.3 Carga tributaria

El promedio de los ingresos totales del Gobierno Central en los países de CARD -Centroamérica y la República Dominicana- disminuyó levemente de un 16.1% del PIB en 2017 a un 15.6% del Producto Interno Bruto –PIB- durante el año 2018. Honduras registró el mayor ingreso total como proporción del PIB (19.8%); mientras, que Guatemala registró los menores ingresos (10.5% del PIB). Con respecto a los ingresos tributarios del Gobierno Central, igual que en el año anterior. El Salvador y Honduras reportaron la mayor carga tributaria durante el año 2018, con un 18.1% y un 17.5% del PIB, respectivamente. En tanto, Panamá y Guatemala anotaron, por segundo año consecutivo, la menor carga tributaria con un 9.2% y un 10% del PIB, en ese orden.

En Guatemala, la situación fiscal se caracterizó por un mayor ritmo de ejecución del gasto público. Destacó el incremento de los gastos de capital (18.3%) y los gastos corrientes (5.8%), asimismo, en el año 2018 se observó una desaceleración en la recaudación tributaria, pues que en el año 2017 se recibieron ingresos extraordinarios derivados de la vigencia del Acuerdo Gubernativo Número 82-2017, suscrito con la finalidad de que los contribuyentes estuvieran al día con sus obligaciones, y que llevó a la exoneración de multas, moras, intereses y recargos. Así, la carga tributaria en el año 2018 (10.0% del PIB), fue la más baja desde el año 2000. (Comisión Económica para América Latina y el Caribe, 2019)

La carga tributaria del Gobierno de Guatemala incluye la recaudación tributaria del Gobierno Central realizada por la SAT y la recaudación de otras instituciones públicas. Según los indicadores tributarios que realiza la SAT, a continuación se muestra la carga tributaria neta entre el Producto Interno Bruto –PIB- y la recaudación del Gobierno de Guatemala por año:

Tabla 3

Carga tributaria neta del gobierno de Guatemala por año

Cifras expresadas en millones de quetzales

Año	PIB	Recaudación Tributaria Gobierno Central	Recaudación de Otras Instituciones Públicas	Total Recaudado Gobierno de Guatemala	Carga Tributaria Neta
2015	476,022.8	49,730.7	8,923.3	58,654.0	12.32%
2016	502,001.7	54,109.5	9,621.3	63,730.8	12.70%
2017	526,200.4	56,684.1	10,468.3	67,152.4	12.76%
2018	549,790.0	58,835.6	11,128.6	69,964.2	12.73%
2019	590,416.6	62,593.6	11,439.9	74,033.4	12.54%

Nota. (Superintendencia de Administración Tributaria, 2021)

La tabla anterior muestra el incremento que ha tenido la carga tributaria neta, siendo la siguiente: durante el período 2015 al 2016 fue del 3.08%, del 2016 al 2017 hubo un leve incremento del 0.47%, del año 2018 disminuyó y fue del 0.23% y del año 2019 fue el 1.49% respectivamente. Esto demuestra que la carga tributaria de Guatemala ha ido descendiendo al pasar de los años, y ha afectado la situación actual del país en relación a la recaudación tributaria; asimismo, se ha mantenido en un promedio del 12.61%, siendo una de las más bajas de América Latina y el Caribe.

La carga tributaria neta del Gobierno Central, la SAT lo determina entre el Producto Interno Bruto –PIB- y la recaudación del Gobierno Central, como se muestra a continuación:

Tabla 4*Carga Tributaria Neta del Gobierno Central por año*

Cifras Expresadas en Millones de Quetzales

Año	PIB	Administrado SAT	No Administrado SAT	Total Bruto	(-) Devolución Crédito Fiscal	Total Neto Gobierno Central	Carga Tributaria Neta
2015	476,022.8	51,625.8	486.1	52,111.9	2,381.2	49,730.7	10.4%
2016	502,001.7	56,135.4	428.6	56,564.0	2,454.5	54,109.5	10.8%
2017	526,200.4	58,518.5	507.1	59,025.6	2,341.5	56,684.1	10.8%
2018	549,790.0	60,601.3	634.8	61,236.2	2,400.6	58,835.6	10.7%
2019	590,416.6	64,384.6	516.3	64,900.9	2,307.3	62,593.6	10.6%

Nota. (Superintendencia de Administración Tributaria, 2021)

La tabla anterior muestra que la carga tributaria neta del Gobierno Central, se ha mantenido sin grandes variaciones, durante el período 2015 al 2016 hubo un aumento del 0.2% y se mantuvo hasta el año 2017, luego disminuyó al 0.1% entre el período 2018 y 2019. Esto demuestra que la carga tributaria del Gobierno Central se ha mantenido sin cambios relevantes y esto viene a repercutir en los gastos públicos que cada año van aumentando al igual que las necesidades de la población.

4.2.4 Gasto tributario

El gasto tributario es el total de los ingresos tributarios dejados de percibir por el Estado, como resultado de la aplicación de tratamientos preferenciales en el marco de la legislación nacional, tales como: exoneraciones, exenciones, franquicias, deducciones especiales y otras medidas contenidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, leyes ordinarias, incluyendo las tributarias, así como otros instrumentos de política económica previstos por el Estado. El gasto tributario tiene como objetivo influenciar en el comportamiento de los agentes económicos para promover un crecimiento en la economía. Adicionalmente, supone una disminución de la recaudación fiscal, implicando una transferencia de recursos que pagan los contribuyentes con sus impuestos hacia actividades o grupos económicos específicos.

Es relevante indicar que el gasto tributario no es equivalente a una estimación del incremento en la recaudación tributaria, debido a que la eliminación de los tratamientos preferenciales implicaría que los agentes económicos se trasladen a otras actividades que les resulten más atractivas. (Ministerio de Finanzas Públicas, 2021)

Frecuentemente, los gobiernos utilizan también los sistemas tributarios para promover ciertos objetivos de política económica, como incentivar el ahorro, estimular el empleo o proteger a la industria nacional. En tales circunstancias, el sistema tributario cumple un rol similar al del gasto público, pero por la vía de la renuncia del Estado a toda la recaudación, o parte de ella, que correspondería obtener de determinados contribuyentes o actividades. Esta renuncia es lo que se conoce como gasto tributario.

Cabe señalar que un gasto tributario puede afectar de distinta manera las cualidades de eficiencia, equidad y simplicidad de la estructura tributaria; sin embargo, en la medida en que favorezca a un grupo específico de contribuyentes o actividades se traducirá, necesariamente, en una pérdida de equidad horizontal. Desde este punto de vista, se puede decir que los presupuestos de gastos tributarios constituyen también, en cierto modo, informes que muestran el grado de inequidad horizontal de los impuestos.

La definición de gasto tributario remite al monto de recaudación que se deja de percibir por la aplicación de tratamientos tributarios preferenciales o excepcionales. No se considera que hay gasto tributario cuando el tratamiento especial incluye a todos los sujetos pasivos del impuesto o abarca todos los hechos generadores similares. En Guatemala, los gastos tributarios son calculados por la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) desde 2001. (Villela, Lemgruber, & Jorratt, 2008)

A continuación se muestra la estimación del gasto tributario de los principales impuestos administrados por la SAT por año:

Tabla 5

Estimación del gasto tributario por impuesto

Cifras expresadas en millones de quetzales

Impuestos	2015	2016	2017	2018	2019
Directos	4,977.37	4,083.11	4,173.30	4,582.40	4,926.05
Sobre la Renta	3,825.94	3,304.74	3,569.27	3,870.85	4,177.27
Impuesto de Solidaridad	1,151.43	778.38	604.03	711.55	748.78
Indirectos	7,913.14	8,037.01	8,881.73	9,654.42	10,004.44
Al Valor Agregado (doméstico e importaciones)	7,591.98	7,735.39	8,481.78	9,385.09	9,715.46
Derechos Arancelarios a las Importaciones	201.75	187.40	265.17	136.23	166.51
Al Tabaco y sus Productos	3.39	4.20	4.62	5.42	5.69
A la Distribución de Bebidas	0.39	0.47	0.54	0.60	0.69
A la Distribución de Cemento	10.24	2.91	5.60	3.24	2.66
A la Distribución de Petróleo	86.33	87.35	105.46	105.96	99.68
A la Primera Matrícula	9.61	9.77	9.74	9.13	4.49
Sobre Circulación de Vehículos	9.45	9.52	8.82	8.76	9.26
Gasto Tributario Total	12,890.51	12,120.12	13,055.04	14,236.82	14,930.49

Nota. (Superintendencia de Administración Tributaria, 2021)

La tabla anterior muestra que la estimación total del gasto tributario en Guatemala por impuesto, ha ido aumentando conforme los años; asimismo, los impuestos que representan la mayor parte de dichos gastos son el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto de Solidaridad. Esto demuestra que en el año 2019 se dejó de percibir para la recaudación tributaria 14,930.49 millones de quetzales, monto que podría ayudar a cubrir con las demandas de la población guatemalteca.

A continuación se muestra el gasto tributario clasificado por beneficiario por año:

Tabla 6

Gasto tributario clasificado por beneficiario

Cifras expresadas en millones de quetzales

Beneficiarios	2015	2016	2017	2018	2019
Constitucionales	2,752.40	2,881.69	3,179.42	3,342.04	3,469.25
Universidades	679.69	751.16	862.60	987.05	1,090.11
Centros Educativos	881.98	904.98	1,007.22	1,075.63	1,087.28
IGSS	1,183.38	1,220.03	1,301.54	1,270.25	1,280.15
COG y CDAG	7.35	5.51	8.05	9.11	11.71
Leyes ordinarias	10,138.11	9,238.43	9,875.62	10,894.78	11,461.24
Beneficiarios D 29-89	1,710.88	965.47	732.27	905.37	752.47
Beneficiarios D 65-89	319.52	152.76	95.45	137.27	92.85
Actividades mercantiles	1,360.94	1,043.06	1,441.16	1,541.29	1,477.35
Iglesias	80.96	62.38	68.67	57.67	55.79
Instituciones de asistencia social	812.71	872.04	910.57	954.67	992.20
Misiones diplomáticas e internacionales	171.28	175.99	191.05	248.83	280.32
Cooperativas	193.85	172.47	182.82	213.82	308.81
Generación de energía eléctrica	179.35	83.85	117.52	135.94	124.52
Minas, canteras y extracción petrolera	-	-	0.02	-	-
Empleados en relación de dependencia	450.68	463.26	547.28	556.48	614.70
Personas individuales, familias	3,197.44	3,624.45	3,843.64	3,936.62	4,313.57
Intermediación financiera	1,278.98	1,215.73	1,359.81	1,725.85	1,850.59
Instituciones gubernamentales	381.53	406.98	385.35	480.95	598.05
Total	12,890.51	12,120.12	13,055.04	14,236.82	14,930.49

Nota. (Superintendencia de Administración Tributaria, 2021)

La tabla anterior muestra que el gasto tributario durante el período 2015 al 2019, los beneficiarios más representativos son: las personas individuales y familia, el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social –IGSS- y la intermediación financiera; asimismo, en el año 2019 los centros educativos tienen un gasto tributario de 1,087.28 millones de quetzales que representan el 7.28% del total. Esto demuestra que los centros educativos privados tienen una participación dentro del gasto tributario del país, y al hacer mal uso de los beneficios fiscales de las exenciones, hará aumentar el gasto tributario y esto causará una incidencia negativa en la recaudación tributaria del país.

4.2.5 Evasión tributaria

Es la disminución de un monto de tributo producido dentro de un país por parte de quienes estando obligados a abonarlo no lo hacen, y en cambio si obtienen beneficios mediante comportamientos fraudulentos. También se puede definir como el incumplimiento total o parcial por parte de los contribuyentes, en la declaración y pago de sus obligaciones tributarias. Hay quienes la definen como el acto de no declarar y pagar un impuesto en contradicción con la ley, mediante la reducción ilegal de los gravámenes por medio de maniobras engañosas.

Entre las causas de la evasión tributaria está la falta de conciencia tributaria, el desconocimiento útil del dinero originado de impuestos, complejidad y constantes cambios en la legislación tributaria y la baja percepción de riesgo por parte de los administrados.

Los efectos que tiene la evasión tributaria es la reducción de los ingresos tributarios, ante lo cual los gobiernos tienden a elevar la carga tributaria o crear nuevos gravámenes como medida de ajuste del déficit fiscal. También motiva al irrespeto hacia las autoridades impositivas por parte de los contribuyentes al ser incapaces de detectarlos, generando en la ciudadanía desconfianza en la efectividad de las instituciones del Estado. Esta problemática hace que la carga impositiva se distribuya entre quienes cumplen las obligaciones tributarias, traduciéndose en ventaja para los que transgreden, quienes son los que finalmente se benefician. (Rodas, 2010)

La evasión tributaria o incumplimiento de la obligación tributaria de los centros educativos privados se ve reflejado en las noticias periodísticas que circulan a nivel nacional de forma física o electrónica, a continuación se muestra algunas de estas noticias más relevantes:

- Más de 2 mil colegios y 7 mil 700 librerías en todo el país serán fiscalizados por la SAT, con el fin de solventar inquietudes de padres de familia que señalan que estos negocios no emiten factura. Pagos como el servicio de bus, la compra de libros dentro de los mismos colegios, el pago de multas por retrasos, incluso algunos cobros bajo la figura de donaciones o “cuotas especiales” para campamentos o excursiones, de acuerdo con la SAT son actividades gravadas por el Impuesto al Valor Agregado –IVA-; sin embargo, la ausencia de facturación en muchos establecimientos registrados despierta inquietudes en la Administración Tributaria, la cual se concentrará durante este mes en verificar la facturación de 2 mil 681 colegios. (León, 2015)
- Recientemente fue anunciado por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, que se iniciaría con un plan de fiscalización hacia los centros educativos, con el fin de verificar que todos aquellos servicios que se brindan por éstos, que no están incluidos dentro de las exenciones especificadas por la Ley, estén siendo facturados y por ende enterando los impuestos al fisco. Por lo anterior, considero importante revisar y analizar lo establecido por nuestra normativa respecto a las exenciones de que gozan las actividades que ejecutan estas instituciones. Primeramente, se debe considerar lo establecido por nuestra Constitución Política de la República, la cual en el artículo 73 indica que “(...) El Estado podrá subvencionar a los centros educativos privados gratuitos y la ley regulará lo relativo a esta materia.

Los centros educativos privados funcionarán bajo la inspección del Estado. Están obligados a llenar, por lo menos, los planes y programas oficiales de estudio. Como centros de cultura gozarán de la exención de toda clase de impuestos y arbitrios. (...). Es por ello, que anteriormente este tipo de entidades no consideraban ninguno

de los servicios brindados como actividades afectas a impuestos; sin embargo, con el transcurrir del tiempo y las reformas que se han efectuado a las leyes tributarias ordinarias, tras las últimas modificaciones realizadas, en la Ley del Impuesto al Valor Agregado -IVA- y la Ley de Actualización Tributaria -LAT-, se encuentran de manera expresa las actividades que gozan de las exenciones de impuestos, por lo cual todas aquellas que no se enmarquen en éstas, deben ser consideradas como lucrativas y por ende facturarse y pagar los impuestos que correspondan. Respecto a la Ley del IVA, Decreto 27-92 y sus reformas, en el artículo 8 “exenciones específicas” norma que los centros educativos públicos y privados, se encuentran exentos de este impuesto en lo que respecta a la matrícula de inscripción, colegiaturas y derechos de examen, de los cursos que tengan autorizados por la autoridad competente.

Por otra parte, el artículo 8 de la LAT, Decreto 10-2012 y sus reformas, establece que los centros educativos privados, como centros de cultura, están exentos del Impuesto Sobre la Renta -ISR-, exclusivamente en las rentas derivadas de: matrícula de inscripción, colegiaturas y derechos de examen, por los cursos que tengan autorizados por la autoridad competente; se excluyen las actividades lucrativas de estos establecimientos, tales como librerías, servicio de transporte, tiendas, venta de calzado y uniformes, internet, imprentas y otras actividades lucrativas; asimismo, menciona que en todos los casos deben cumplir con las obligaciones contables, formales o de retención que pudieren corresponderles a estas entidades.

Como se puede observar, la Ley es clara respecto a que única y exclusivamente las actividades educativas como tal son las que se encuentran exentas del IVA e ISR, delimitando y especificando a matrícula de inscripción, colegiaturas y derechos de exámenes por los cursos que les hayan sido autorizados por la autoridad educativa.

Por lo cual, la Administración de estas entidades debe ser cuidadosa en asegurar que efectivamente se estén cumpliendo con las obligaciones tributarias correspondientes, para evitar sanciones por parte de la Administración Tributaria, y a

la vez contribuir con la recaudación de impuestos, para aportar al desarrollo de nuestro país. (Coyoy, 2017)

- En esta temporada del año en la cual se efectúan inscripciones y preinscripciones de estudiantes, pagos de útiles y otros gastos como graduaciones, los padres de familia deben recordar que los centros educativos privados solo están exentos de impuestos en matrícula de inscripción, colegiaturas y derechos de exámenes.

Por el resto de cobros que efectúan deben emitir factura. Según las leyes del Impuesto al Valor Agregado –IVA- y el Impuesto Sobre la Renta –ISR-, los únicos conceptos de gastos que están exentos para instituciones educativas son los tres mencionados, indicó el intendente de fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-. Agregó que en el caso de colegiaturas, la SAT las considera exentas “siempre que estas no excedan las cuotas autorizadas por el Ministerio de Educación”. Para el pago por conceptos como bus, uniformes, útiles escolares, actividades diversas y extracurriculares, excursiones y otros deben emitir factura. Los establecimientos privados están exentos del pago del impuesto del IVA e ISR, siempre y cuando no realicen actividades comerciales distintas a prestar el servicio de centros educativos.

El funcionario expuso que deben estar inscritos en la SAT y declarar el monto de los ingresos obtenidos anualmente. Para el caso del IVA, deben inscribirse en el régimen general y para el ISR en el régimen sobre las utilidades, en este, anualmente deben presentar una declaración en la que indiquen el monto de sus ingresos gravados y exentos y la cual deberá estar respaldada con la contabilidad de los contribuyentes.

El caso del impuesto de solidaridad (ISO) no les aplica, se agregó. La SAT efectuó en mayo pasado una campaña denominada Hazte escuchar #MiColegioMeCobra en la cual recibieron 108 denuncias. Los más recurrentes fueron las de cobros por actividades comerciales -mora, uniformes, excursiones-, se agregó. La Dirección de Atención y Asistencia al Consumidor –DIACO- también recibe quejas y denuncias, el

centro de llamadas es el 1544. La mayoría de denuncias que ha recibido la Dirección de Atención y Asistencia al Consumidor –DIACO- respecto a centros educativos en el 2017 ha sido por cobros indebidos, incrementos a cuotas, por venta de útiles u otros accesorios o por no entregar factura; sin embargo, el Ministerio de Educación no ha aprobado pagos por concepto de graduaciones y cobros similares. Gastos no exentos:

Tenga presente algunos servicios que cobran los colegios sin pagar impuestos: Bus y parqueo, Campamentos y excursiones, Kermeses, Útiles y alquiler de libros, Uniformes, Seguro, Bono de ingreso, Alquiler de togas, Depreciación de mobiliario, Alquiler de piscinas, Gastos de clausura, Mora por pago extemporáneo, Aporte de aniversario, Día de la Madre, Día de la Familia. (Bolaños, 2017)

- Los cobros indebidos son la principal razón por la cual se presenta la mayor cantidad de denuncias hacia los establecimientos educativos privados en la Dirección de Atención y Asistencia al Consumidor –DIACO-. A dos semanas de que comenzara el nuevo año y a una de iniciar el ciclo lectivo, la DIACO ha recibido 41 denuncias relacionadas con cobros indebidos en establecimientos privados. Un 33% más que los reportes del 2018 a esta fecha. En el reporte hay denuncias porque los establecimientos cobran cuotas por actividades extracurriculares -excursiones, celebraciones, talleres- e incumplen con lo acordado con los estudiantes y papás. Cuatro de cada diez quejas son por cobros indebidos.

Los colegios tienen autorizados únicamente tres cobros: inscripción, colegiatura y exámenes de recuperación. Todo pago que los padres hacen adicional a esto son gastos extracurriculares, no son obligatorios, pero muchas veces se plantean como tal y allí es donde cabe la denuncia. El 19% de los reclamos son porque se les exige a los padres de familia adquirir útiles escolares en los establecimientos, vedándoles el derecho de elección y obligarlos a comprarlos en el centro escolar. También hay quejas por incremento en los pagos permitidos.

El Ministerio de Educación –MINEDUC- autoriza las cuotas que los establecimientos educativos privados tienen permitido cobrar, por lo que sugiere a las personas asegurarse de que no estén pagando de más. Aunque señala que muchos de los cobros que el establecimiento lleva a cabo son avalados por los padres de familia. A partir del próximo miércoles se comenzará con el monitoreo en los colegios, como parte del plan EDUCA 2019, en el que participan los ministerios de Educación y Trabajo, la DIACO, la Superintendencia de Administración Tributaria y la Procuraduría de los Derechos Humanos. (Ola, 2019)

Según la Memoria de Labores de la Dirección de Atención y Asistencia al Consumidor –DIACO- del Ministerio de Economía, describen acciones realizadas por la DIACO en beneficio de los consumidores y/o usuarios según el Operativo Nacional en Centros Educativos, como se indica a continuación: “Durante el mes de enero, se realizó el Operativo Nacional de Verificación en Colegios Particulares, se vigiló que los prestadores de servicios educativos cumplieran con lo autorizado por el Ministerio de Educación, según los Acuerdos Gubernativos 116-85, 36-2015 y 52-2015, así como, la verificación de contratos, libros de adhesión, incremento de cuotas y verificar que se respete el derecho de elección de los padres de familia, en cuanto a los útiles escolares, uniformes y otros. Este operativo se realizó considerando denuncias presentadas por padres de familia.

Entre las principales inconformidades se encontraron la negación del servicio educativo, las altas cuotas, lista de útiles extensas, compra de útiles y enseres de mantenimiento del propio colegio, entre otros; asimismo, se constató que tuvieran sus Contratos de Adhesión autorizados y el Libro de Quejas a la vista de los padres de familia, que las cuotas mensuales por concepto de estudios fueran las autorizadas en el contrato y no se estén realizando cobros excesivos.

También se verificó que por servicios no educativos que presta el colegio como: transporte, venta de útiles, uniformes, cómputo, se les extienda factura a los padres de familia. Se recomendó a través de los medios de comunicación, a los padres de familia con hijos en proceso de inscripción y reinscripción, que exijan sus derechos, se les

proporcione información oportuna, clara, veraz y sin ambigüedades por escrito, sobre los costos de inscripción y reinscripción, términos, cargos extras, fechas y modalidades de los servicios; asimismo, constatar: a) que estén exhibidos los precios y tarifas en montos totales a pagar, b) recibir notas, facturas o comprobantes de pagos realizados c) no ser objeto de negativas de los servicios educativos disponibles d) no ser condicionada la inscripción a la contratación de actividades o servicios adicionales e) que o haya aplicación de cargos o cuotas adicionales injustificadas.” (Dirección de Atención y Asistencia al Consumidor, 2018)

4.3 Resultado y análisis tributario de las exenciones otorgadas al sector educativo privado y su incidencia en la recaudación tributaria

En el desarrollo del estudio, se utilizó la boleta de encuesta como instrumento de investigación, en la cual el universo del estudio son 53 establecimientos del sector privado registrados y autorizados por el Ministerio de Educación. La muestra se obtuvo a través del método de la muestra no probabilística o también llamada muestra dirigida, en donde de forma voluntaria 14 centros educativos privados en el municipio de Amatitlán, departamento de Guatemala, se encuentran gozando de las exenciones que ofrecen las leyes tributarias y estuvieron de acuerdo en responder la encuesta elaborada para el desarrollo del estudio.

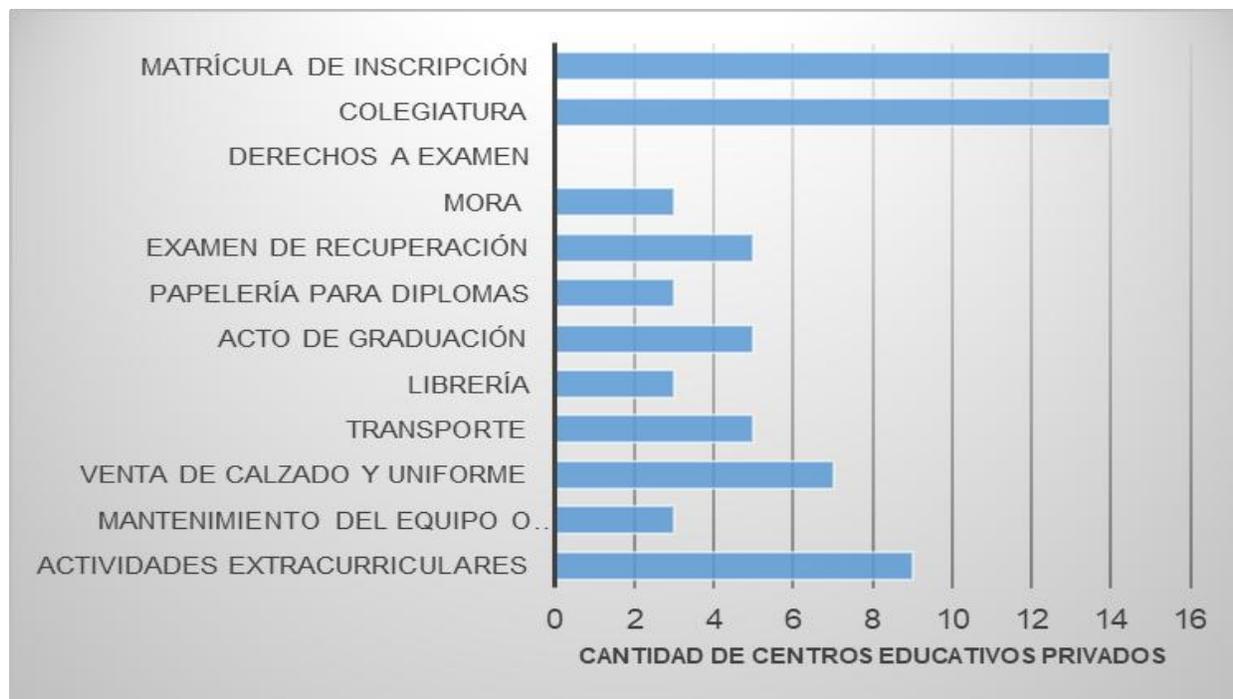
4.3.1 Presentación de resultados

A continuación, se presentan las gráficas con su respectivo resultado y análisis, de los cuestionamientos y respuestas obtenidas en las encuestas realizadas a los 14 centros educativos privados del municipio de Amatitlán, departamento de Guatemala, siendo los siguientes:

1) ¿Qué cobros realiza el establecimiento por el servicio educativo curricular, extracurricular y adicional?

Gráfica 1

Cobros realizados por el servicio educativo



Resultado

La gráfica anterior muestra que el 100% de los centros educativos privados, cobran el servicio de matrícula de inscripción y la colegiatura; además, el 64% de los centros educativos realizan cobros por actividades extracurriculares, el 50% por la venta de calzado y uniforme, y el 36% por examen de recuperación, acto de graduación y servicio de transporte.

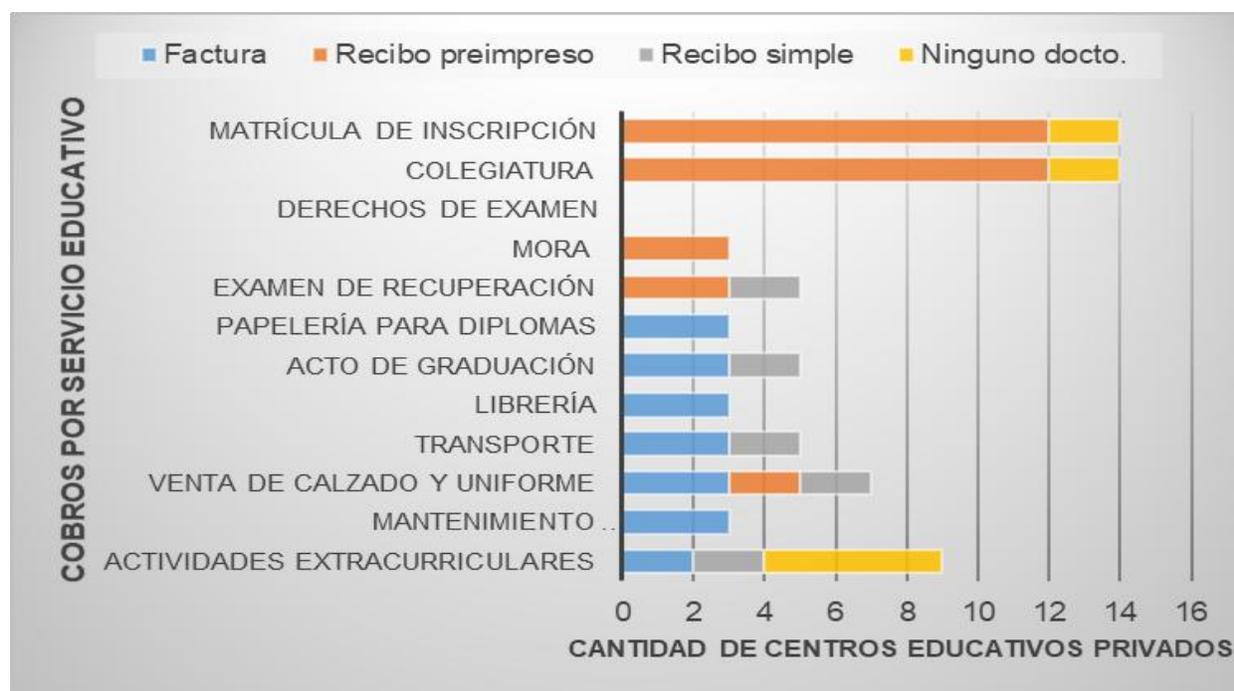
Análisis

El 100% del total de la muestra, los centros educativos privados no realizan ningún cobro por derechos de examen, siendo éste exento de impuestos; además, de realizar los cobros por matrícula de inscripción y colegiatura, que están exentos de impuestos, también realizaron otros cobros por el servicio educativo que prestan y que éstos están afectos al pago de impuesto, por ende, tienen incidencia en la recaudación tributaria.

2) ¿Qué tipo de documentos utiliza el establecimiento educativo por el servicio educativo curricular, extracurricular y adicional?

Gráfica 2

Documentos utilizados por el cobro del servicio educativo



Resultado

La gráfica anterior muestra que el 86% del total de la muestra, los centros educativos privados que cobran el servicio de matrícula de inscripción y la colegiatura, utilizan recibos preimpresos para sus clientes y el otro 14% no utiliza ningún documento.

El 64% del total de la muestra, los centros educativos realizan cobros por actividades extracurriculares, el 50% por la venta de calzado y uniforme, y el 36% por el examen de recuperación, acto de graduación y servicio de transporte; asimismo, el 14% emite un recibo simple por los cobros realizados por examen de recuperación, acto de graduación, por las actividades extracurriculares, venta de calzado, uniforme y el servicio de transporte.

Análisis

El 14% del total de la muestra, los centros educativos privados que cobran la matrícula de inscripción y colegiatura, no emiten ningún documento por la prestación del servicio. Esto indica que están incumpliendo con la obligación tributaria, al no documentar sus operaciones de prestación de servicios autorizado previamente por la SAT.

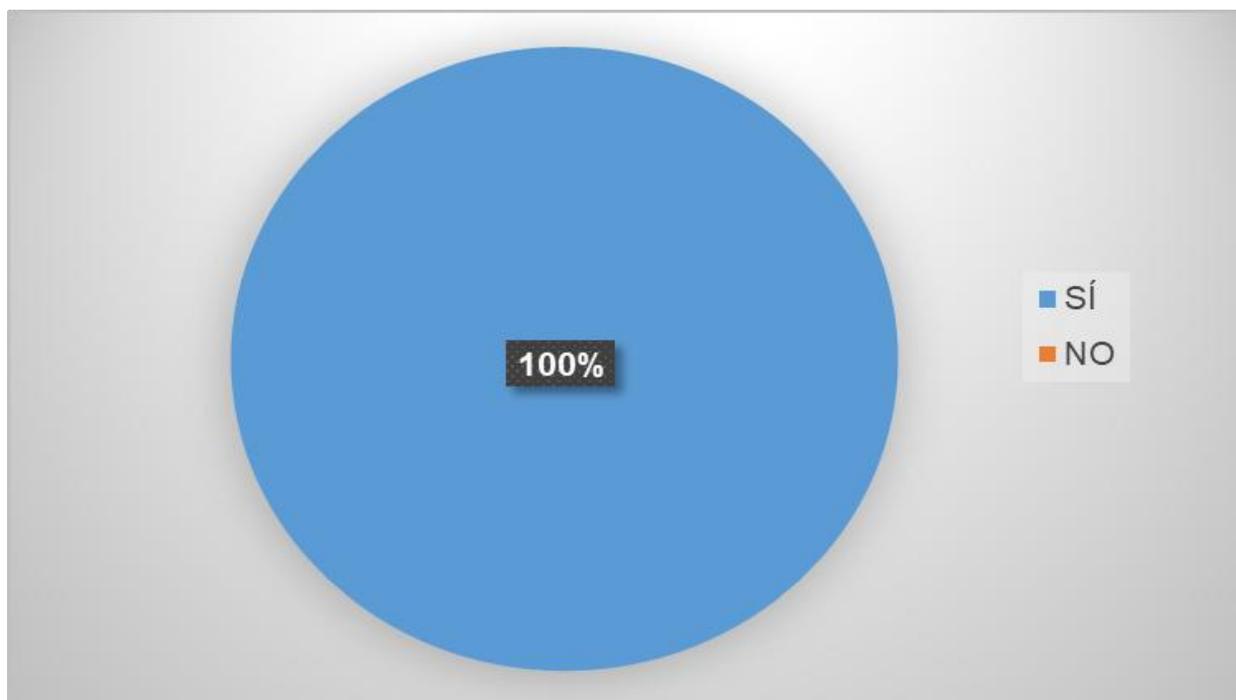
El 21% del total de la muestra, los contribuyentes que prestan servicios exentos, también realizan otros cobros por actividades extracurriculares, venta de calzado y uniforme, examen de recuperación, acto de graduación y servicio de transporte, entre otros, dichos cobros están afectos al pago de impuestos, por ende, tienen incidencia en la recaudación tributaria.

El 14% del total de la muestra, los centros educativos privados que emiten un recibo simple por los cobros de examen de recuperación, acto de graduación, por las actividades extracurriculares, venta de calzado, uniforme y el servicio de transporte, podrían estar sujetos a una infracción tributaria sancionada de conformidad con el Código Tributario.

3) ¿Las cuotas de colegiaturas están en el rango que autoriza el Ministerio de Educación?

Gráfica 3

Centros educativos privados con cuotas de colegiatura autorizadas



Resultado

La gráfica anterior muestra que el 100% del total de la muestra, los centros educativos privados cobran las cuotas de colegiatura según el rango autorizado por el Ministerio de Educación.

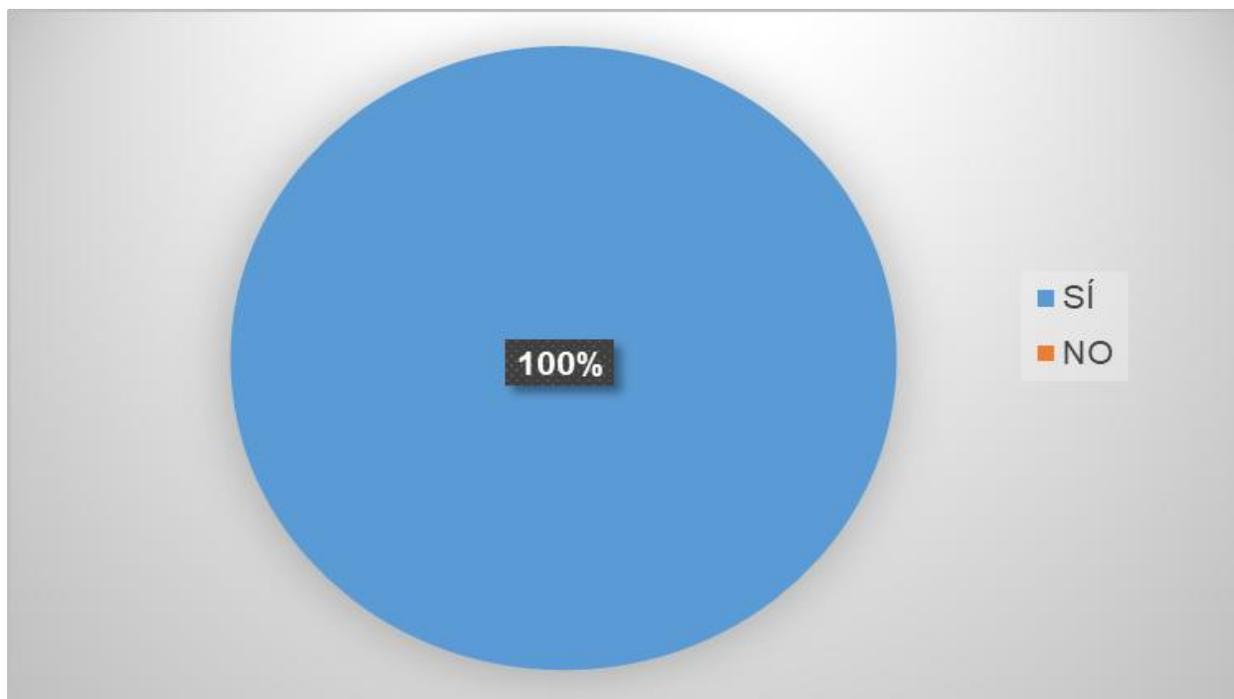
Análisis

El total de la muestra de los centros educativos privados, están cumpliendo con la normativa legal que exige el Ministerio de Educación, con respecto al rango del cobro de colegiatura, y así no tener problemas al sobrepasar las cuotas autorizadas por dicha institución.

4) ¿El establecimiento educativo posee un documento emitido por la SAT que indique que es un contribuyente exento?

Gráfica 4

Centros educativos privados como contribuyente exento según sat



Resultado

La gráfica anterior muestra que el 100% del total de la muestra, los centros educativos privados tienen el documento que los faculta según la SAT como contribuyentes exentos.

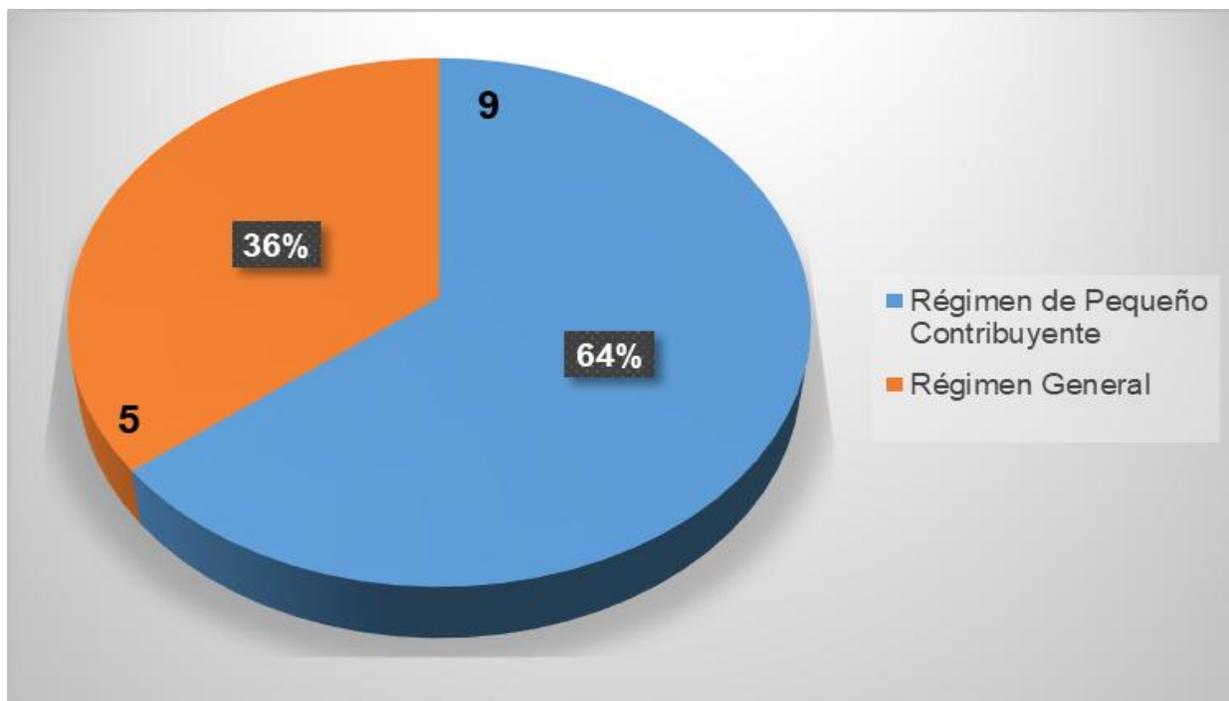
Análisis

El total de la muestra de los centros educativos privados, están autorizados por la SAT como contribuyentes exentos, por lo tanto, pueden aprovechar el beneficio de las exenciones que estipulan las leyes tributarias.

5) ¿En qué régimen está inscrito el establecimiento educativo ante la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- para el pago del Impuesto al Valor Agregado –IVA-?

Gráfica 5

Regímenes del IVA inscritos ante la SAT



Resultado

La gráfica anterior muestra que 9 centros educativos privados que representa el 64% del total de la muestra, están inscritos bajo el Régimen de Pequeño Contribuyente y 5 centros educativos que representa el 36%, están inscritos bajo el Régimen General.

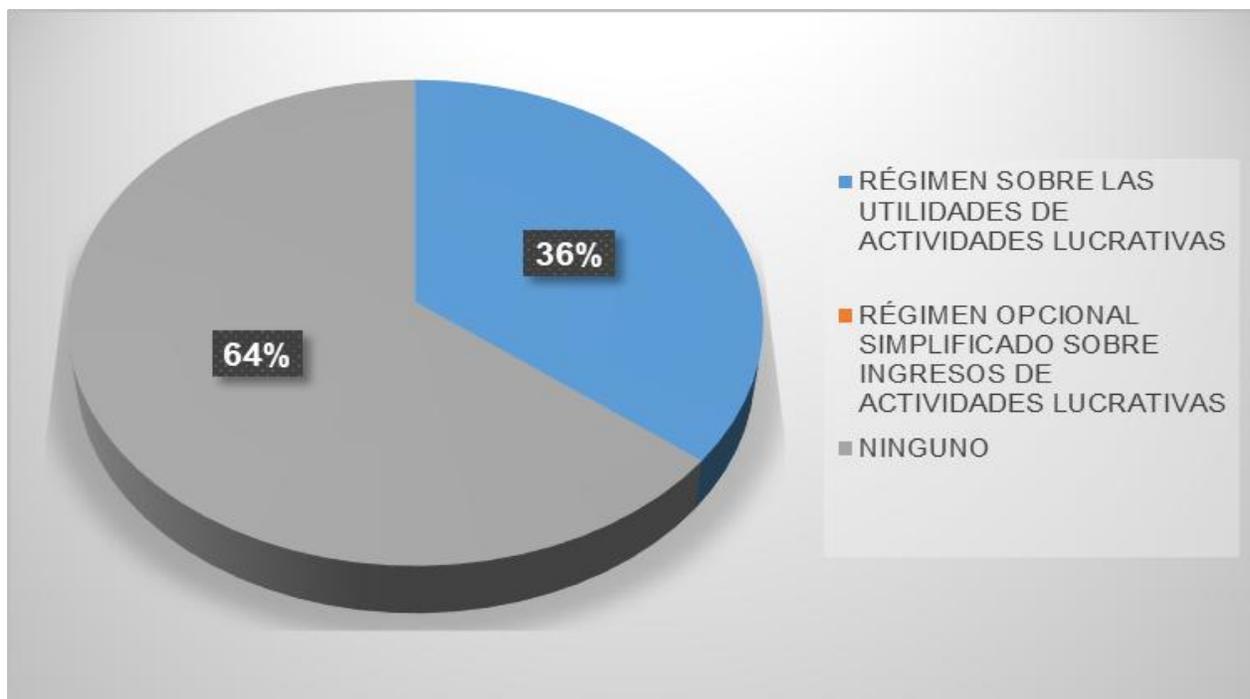
Análisis

Los centros educativos privados al inscribirse en la SAT, deberán optar por algún régimen del IVA; sin embargo, al inscribirse bajo el Régimen de Pequeño Contribuyente, sólo estarán cumpliendo con las obligaciones de dicho régimen; mientras, que el 36% de los centros educativos privados que están inscritos bajo el Régimen General, deberán cumplir con más obligaciones tributarias e inscribirse en algunos de los dos regímenes para el pago del Impuesto Sobre la Renta –ISR-.

6) ¿En qué régimen de Actividades Lucrativas para el pago del Impuesto Sobre la Renta –ISR- está inscrito el establecimiento educativo ante la SAT?

Gráfica 6

Regímenes del ISR inscritos ante la SAT



Resultado

La gráfica anterior muestra que el 36% del total de la muestra, los centros educativos privados, están inscritos bajo el Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas y el 64% no están inscritos bajo ningún régimen del ISR, porque pertenecen al Régimen de Pequeño Contribuyente.

Análisis

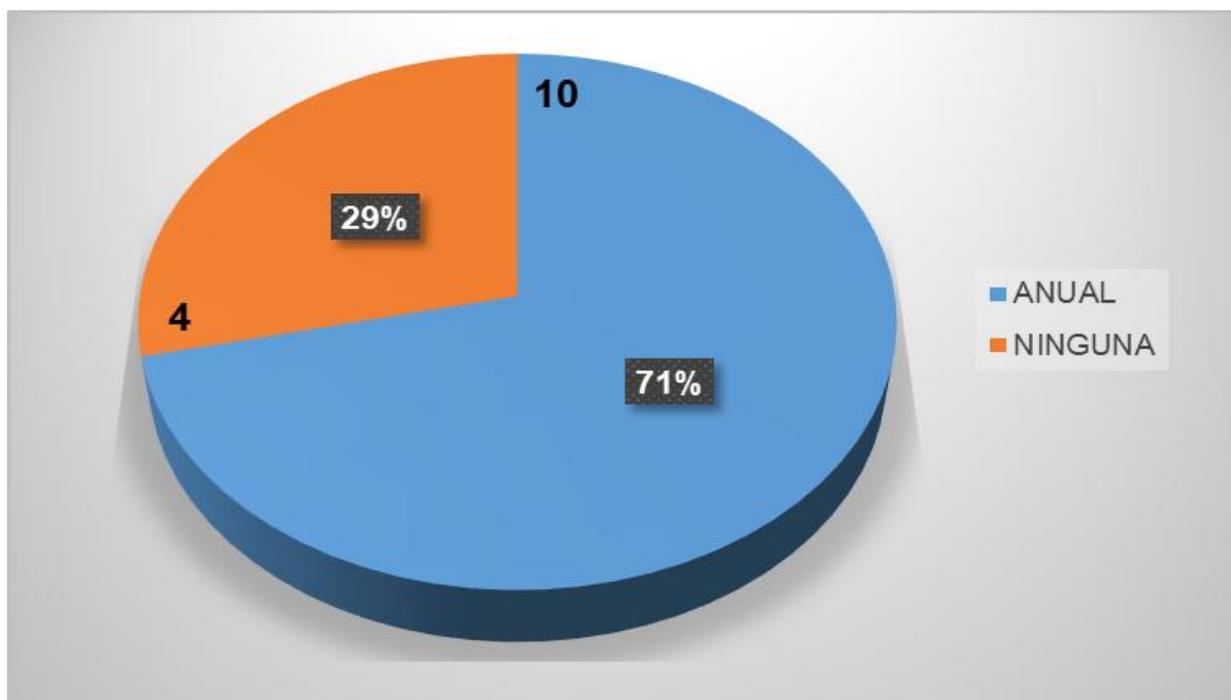
Los contribuyentes inscritos bajo el Régimen de Pequeño Contribuyente, quedan relevados del pago y la declaración del ISR; sin embargo, los 5 centros educativos privados que están inscritos bajo el Régimen General, al optar por alguno de los dos regímenes para el pago del ISR, optaron por el Régimen sobre las Utilidades de

Actividades Lucrativas, y esto demuestra que el contribuyente genera rentas afectas al pago del ISR del 25% sobre la base imponible.

7) ¿Cada cuánto el establecimiento educativo solicita la Solvencia Fiscal que requiere la SAT?

Gráfica 7

Plazo que solicitan la solvencia fiscal que requiere la SAT



Resultado

La gráfica anterior muestra que 10 centros educativos privados que representa el 71% del total de la muestra, solicitan la solvencia fiscal que requiere la SAT y 4 centros educativos que representa el 29%, no solicitan dicha solvencia.

Análisis

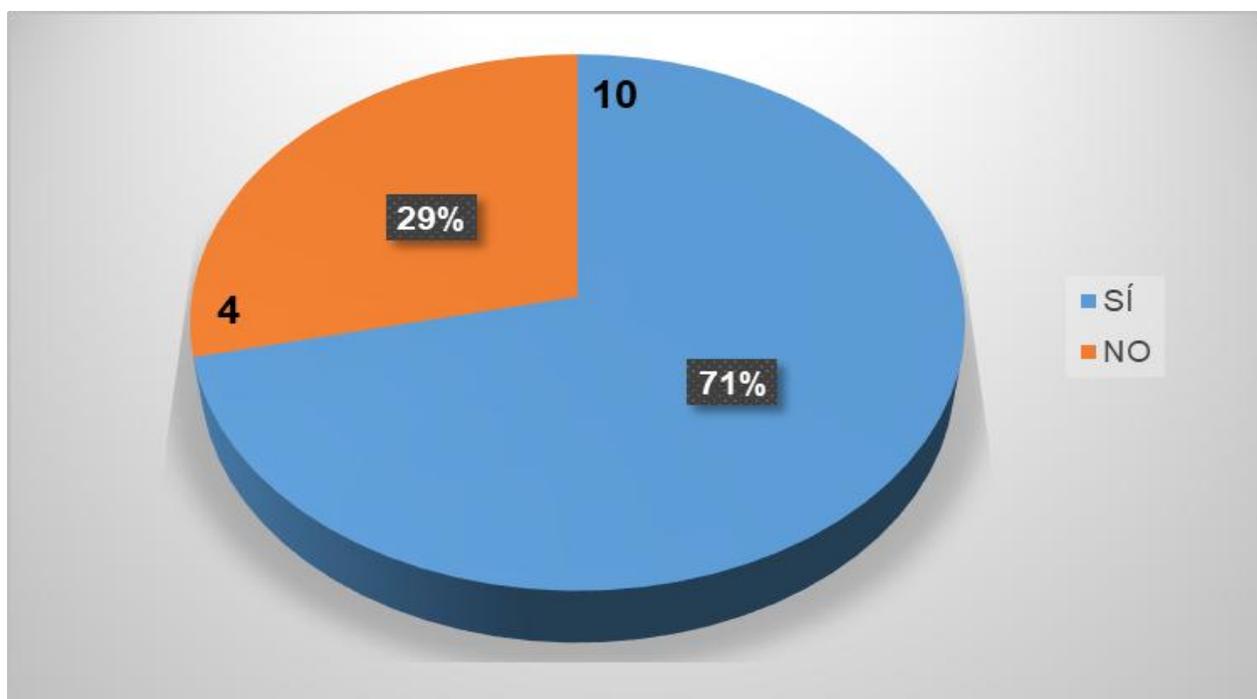
Del total de la muestra, el 71% de los contribuyentes exentos y que gozan de los privilegios de las exenciones, cumplen con la obligación de solicitar y obtener la

solvencia fiscal cada año; sin embargo, 4 centros educativos privados que representa el 29%, no cumplen con dicha obligación, la cual podrían estar sujetos a una infracción tributaria de conformidad con el Código Tributario.

8) ¿El establecimiento educativo utiliza constancias de exención en las compras de artículos o contratación de servicios?

Gráfica 8

Centros educativos privados que utilizan constancias de exención



Resultado

La gráfica anterior muestra que 10 centros educativos privados que representa el 71% del total de la muestra, utilizan las constancias de exención en la compra de bienes o contratación de servicios; mientras, que 4 centros educativos que representa el 29%, no utilizan dichos beneficios fiscales.

Análisis

Del total de la muestra, el 71% de los contribuyentes utilizan las constancias de exención autorizadas por la SAT, la cual deben de presentar al proveedor para no pagar el IVA al momento de la adquisición de un bien o prestación de servicio; sin embargo, 4 contribuyentes que representa el 29%, no aprovechan dicho beneficio que las leyes tributarias les concede a los centros educativos privados.

9) ¿En qué compras de bienes o contratación de servicios, el establecimiento educativo utiliza las constancias de exención?

Gráfica 9

Compras realizadas con las constancias de exención



Resultado

La gráfica anterior muestra que los centros educativos privados que aprovechan el beneficio de las constancias de exención, el 71% del total de la muestra, las utilizan para compras de mobiliario y equipo, el 57% para compra de equipo de cómputo y por

el servicio de mantenimiento de instalaciones, y el 29% para compra de papelería para la administración, materiales para construcción, pintura y reparación de las instalaciones educativas.

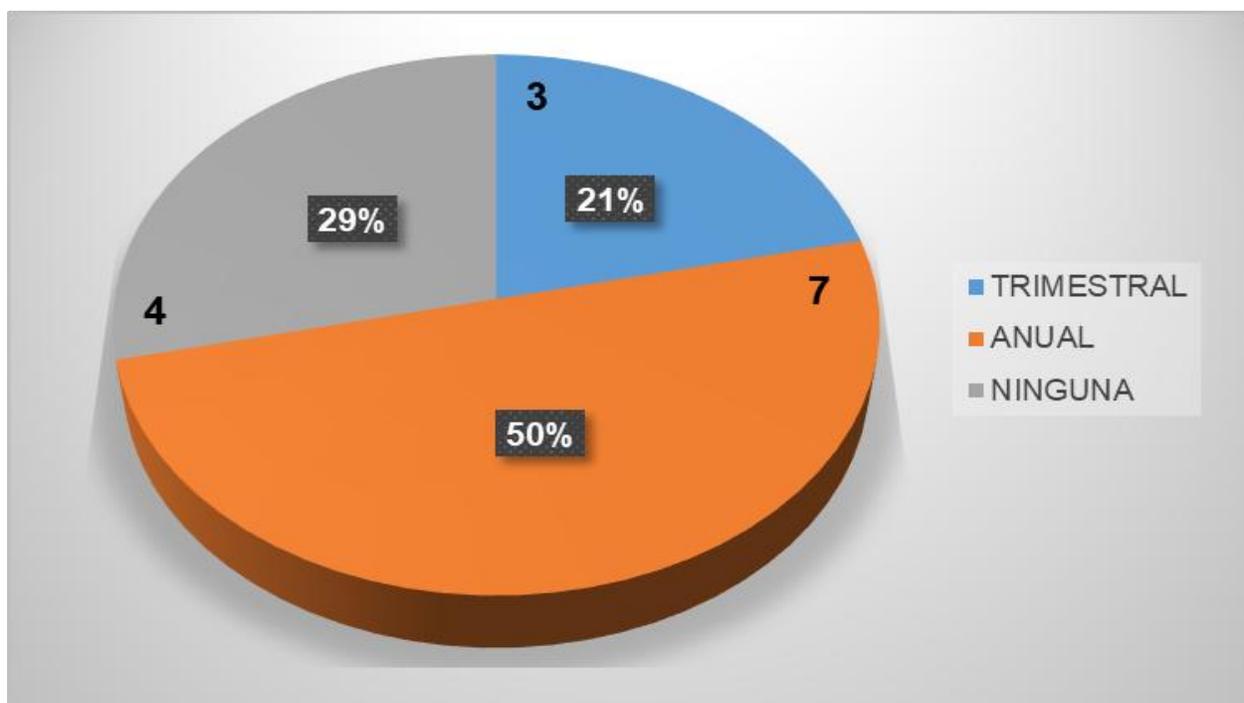
Análisis

Según el resultado indica que los contribuyentes exentos que utilizan las constancias de exención, aprovechan dicho beneficio para la adquisición de mobiliario y equipo, utilizado exclusivamente en los centros educativos privados, seguidamente, para la compra de materiales de construcción y mantenimiento de las instalaciones, donde atenderán a los alumnos inscritos y prestarán sus servicios educativos.

10) ¿Cada cuánto el establecimiento educativo cumple con la presentación y elaboración del informe de constancia de exención?

Gráfica 10

Plazo de presentación del informe de constancias de exención



Resultado

La gráfica anterior muestra que 3 centros educativos privados que representa el 21% del total de la muestra, presentan el informe de las constancias de exención de forma trimestral, 7 centros educativos que representa el 50%, lo presentan de forma anual y el 29% no presentan dicho informe, porque no utilizan el beneficio de las constancias de exención.

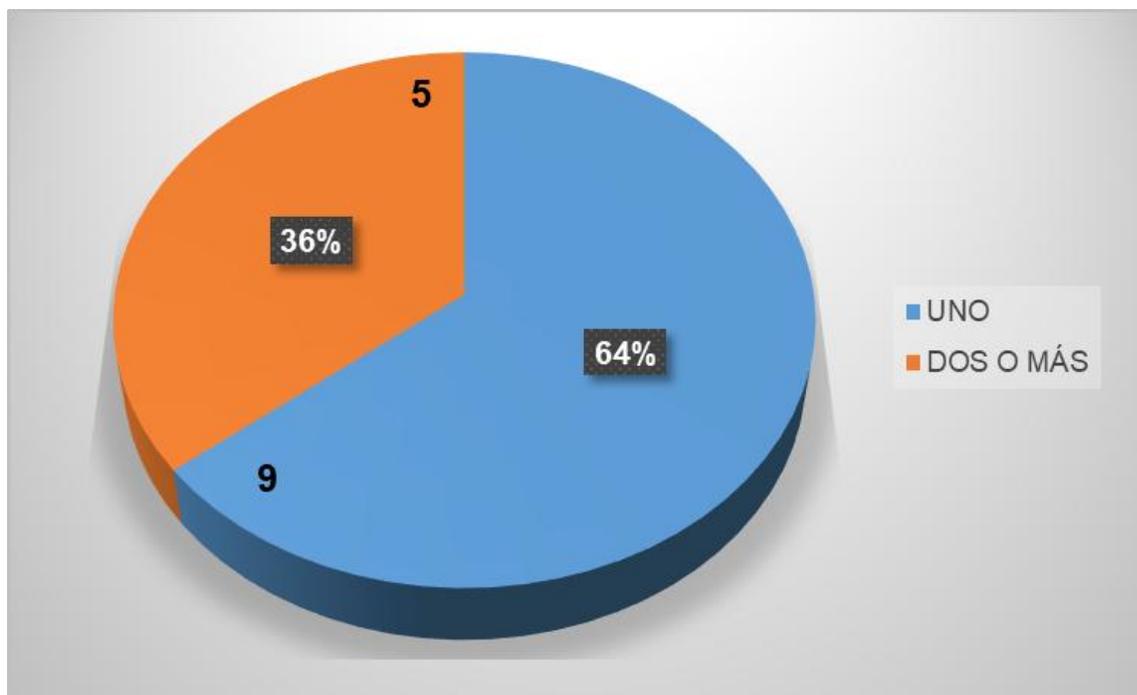
Análisis

Del total de la muestra, los contribuyentes que utilizan las constancias de exención, 3 centros educativos privados cumplen con la presentación del informe de forma trimestral ante la SAT; sin embargo, 7 centros educativos cumplen dicha obligación, pero de forma anual, la cual podrían estar sujetos a una infracción tributaria de conformidad con el Código Tributario.

11) ¿El establecimiento educativo tiene inscrito ante la SAT únicamente un establecimiento o tiene varios inscritos por los servicios que cobra?

Gráfica 11

Cantidad de establecimiento inscritos ante la SAT



Resultado

La gráfica anterior muestra que 9 centros educativos que representa el 64% del total de la muestra, tienen inscrito ante la SAT únicamente un establecimiento; mientras, que 5 centros educativos privados que representa el 36%, tienen inscritos dos o más establecimientos.

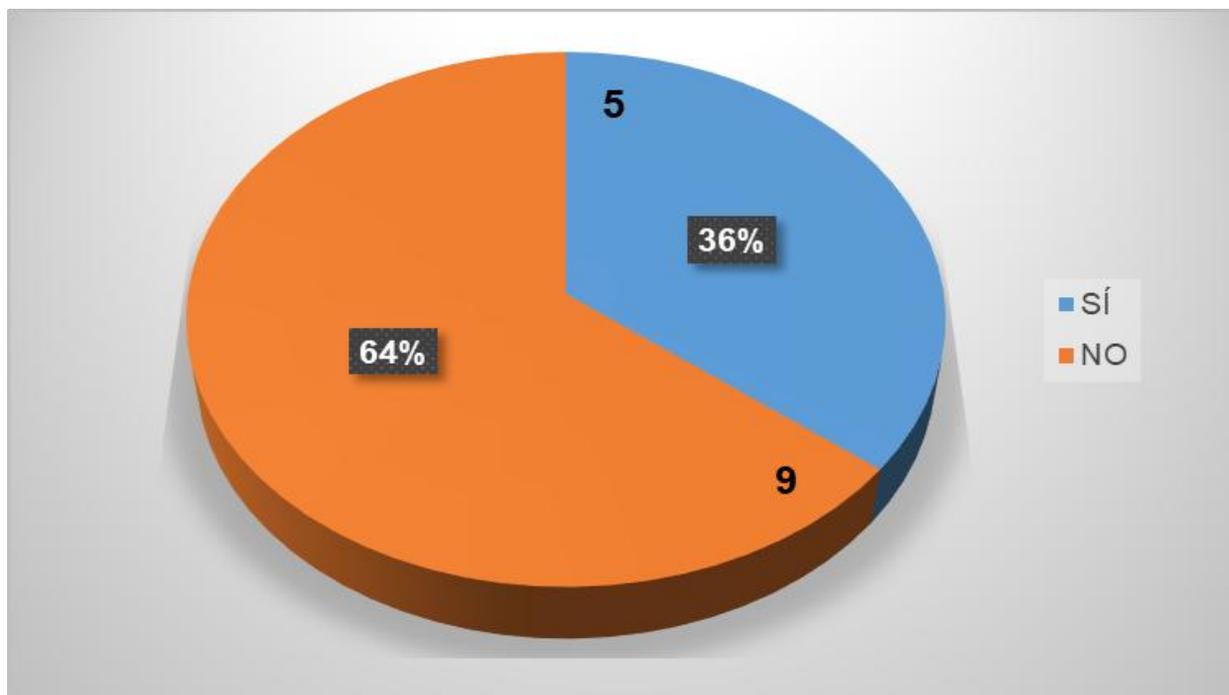
Análisis

Del total de la muestra, 9 centros educativos privados tienen inscrito únicamente un establecimiento para el servicio que prestan de educación, y 5 centros educativos que tienen inscrito ante la SAT dos o más establecimientos, que generan rentas afectas al pago de impuestos.

12) ¿El establecimiento educativo está inscrito ante la SAT para los servicios gravados y que si generan pago de impuestos?

Gráfica 12

Centro educativos privados inscritos ante la sat para servicios gravados que generan rentas y pago de impuesto



Resultado

La gráfica anterior muestra que el 36% del total de la muestra, los contribuyentes exentos están inscritos ante la SAT para los servicios gravados que generan pago de impuestos; mientras, que el 64% de los centros educativos privados, no generan otros ingresos, únicamente el cobro de matrícula de inscripción y colegiaturas.

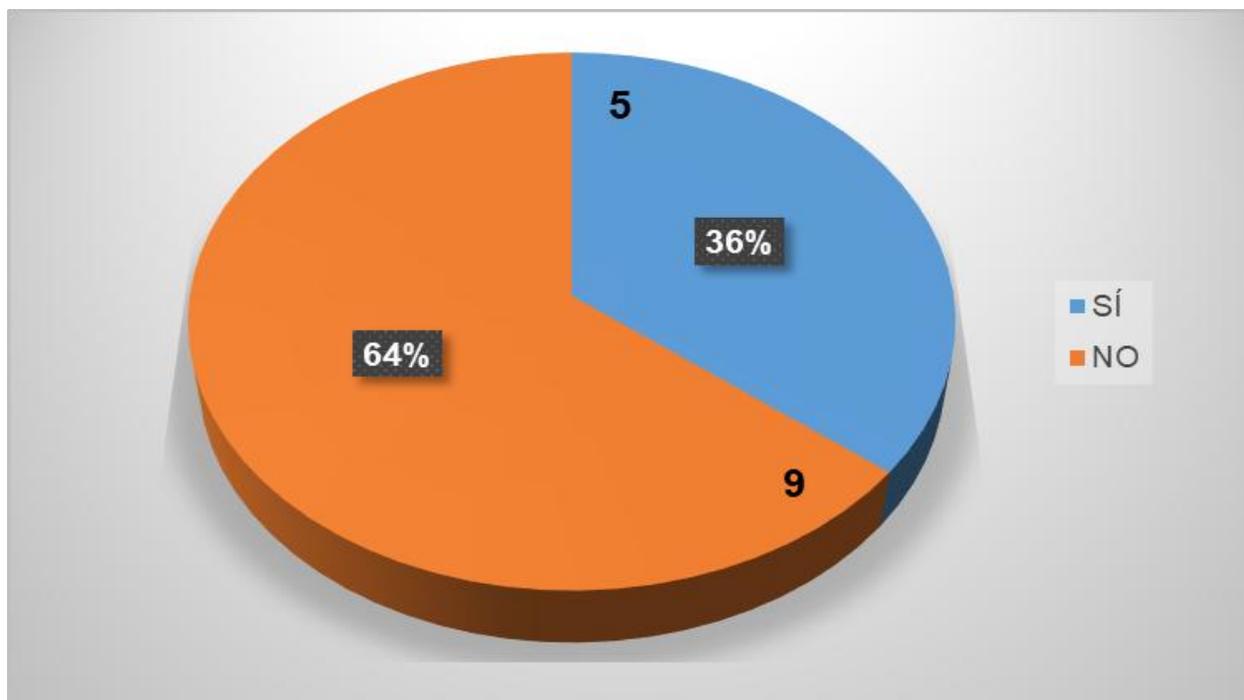
Análisis

Del total de la muestra, 5 centros educativos privados están inscritos ante la SAT para los servicios gravados que generan rentas afectas al pago de impuestos, por ende, están aportando a la recaudación tributaria por las rentas afectas al impuesto, que deberán de pagar según el régimen en el que se encuentren inscritos.

13) ¿El establecimiento educativo declara y paga los impuestos de forma separada por los servicios gravados y por los servicios exentos?

Gráfica 13

Centro educativos privados que pagan los impuestos de forma separada



Resultado

La gráfica anterior muestra que el 36% del total de la muestra, los contribuyentes que generan rentas afectas, declaran y pagan los impuestos de forma separada de los servicios gravados y los servicios exentos; mientras, que el 64% de los centros educativos privados no obtienen rentas que generan impuesto.

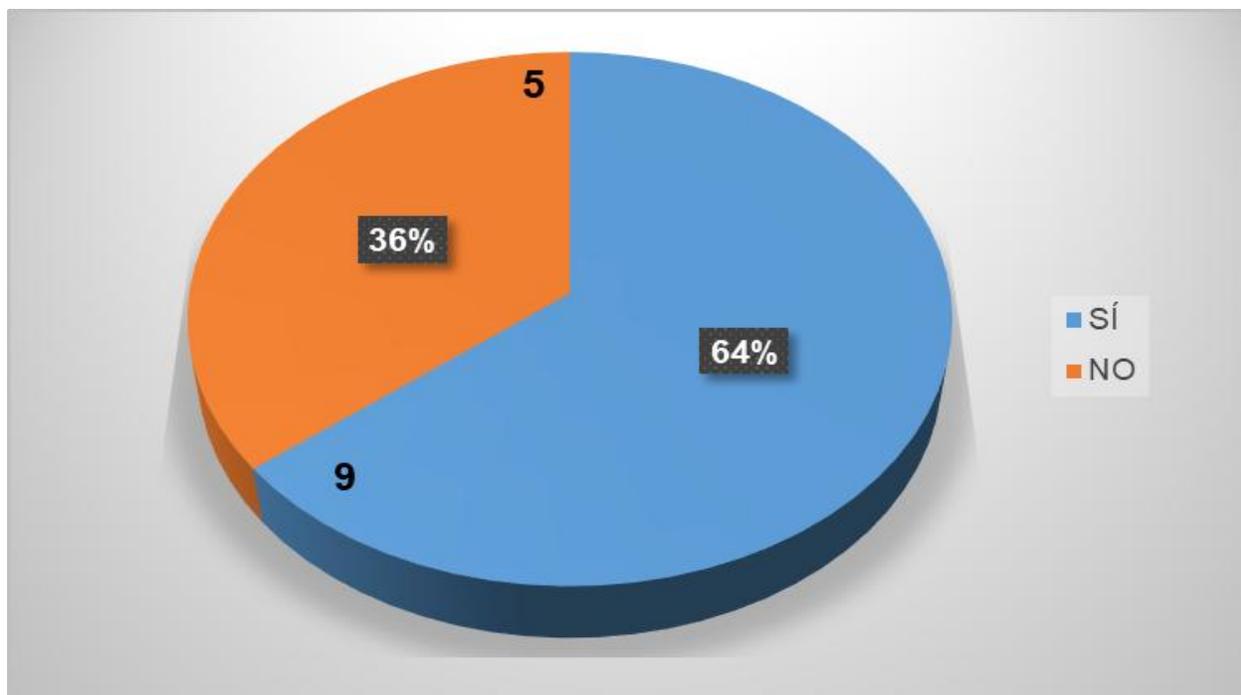
Análisis

Del total de la muestra, el 36% de los contribuyentes que generan rentas afectas al pago de impuestos, están cumpliendo con la Ley del IVA, al llevar de forma separada la declaración y pago por los servicios gravados y los servicios exentos ante la SAT.

14) ¿Existen dentro del establecimiento educativo empresas ajenas, que prestan servicios y/o venta de bienes?

Gráfica 14

Centros educativos privados que tienen empresas ajenas que prestan servicios



Resultado

La gráfica anterior muestra que el 64% del total de la muestra, los centros educativos privados cuentan con empresas ajenas que prestan servicios y/o venta de bienes; mientras, que el 36% no cuentan con empresas ajenas que brinden otros servicios.

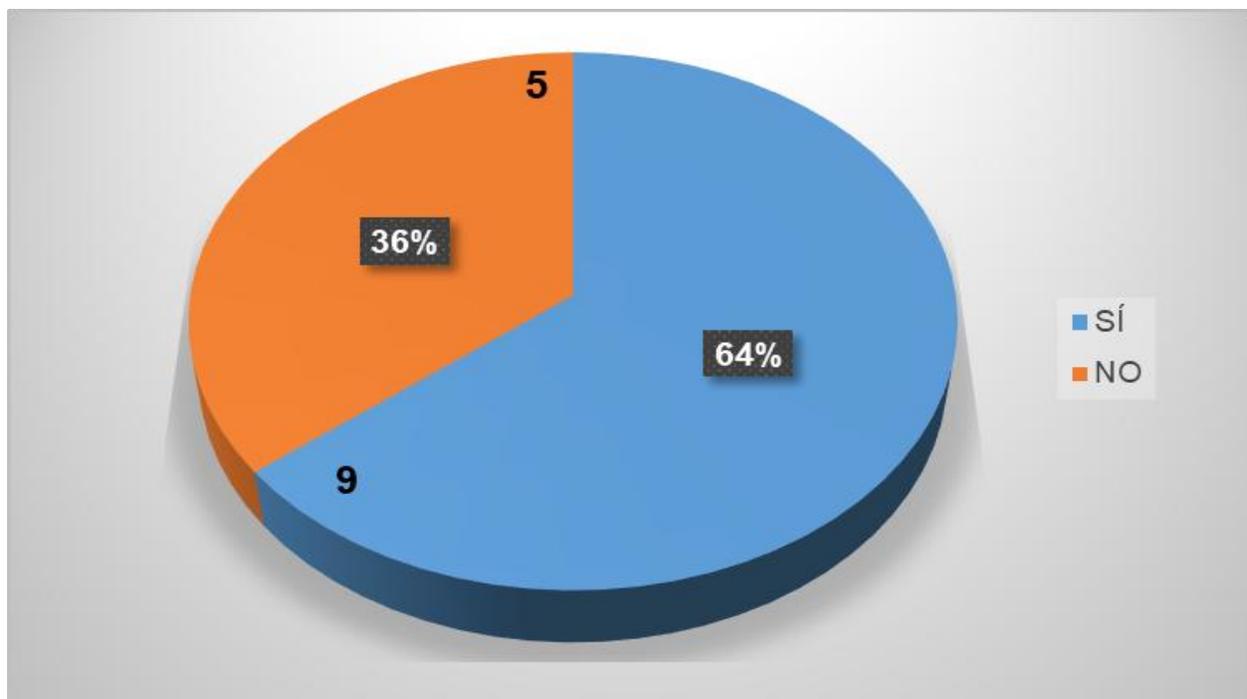
Análisis

Del total de la muestra, el 64% de los contribuyentes que cuentan con empresas ajenas para la prestación de servicios y/o venta de bienes, prefieren que otros negocios lleguen al centro educativo a brindar los servicios que ellos no prestan a sus clientes; mientras, que el 21% de los centros educativos privados, tienen inscrito dos o más establecimientos ante la SAT, y ellos mismos prestan otros servicios para sus clientes.

15) ¿Emiten facturas las empresas ajenas que prestan servicio y/o venta de bienes dentro del establecimiento?

Gráfica 15

Empresas ajenas que prestan servicio emiten factura



Resultado

La gráfica anterior muestra que el 64% del total de la muestra, los centros educativos privados que cuentan con empresas ajenas que prestan servicios y/o venta de bienes, emiten la factura correspondiente por lo adquirido; mientras, que el 36% no cuentan con empresas ajenas.

Análisis

Del total de la muestra, el 64% de los contribuyentes que cuentan con empresas ajenas para la prestación de servicios y/o venta de bienes, cumplen con la obligación tributaria de emitir su respectiva factura al brindar dichos servicios, por ende, dichas empresas están aportando en la recaudación tributaria del país.

4.3.2 Análisis del estudio

De acuerdo a la investigación efectuada se puede determinar que, el sector educativo privado que se beneficia de las exenciones otorgadas según las leyes tributarias, es un sector que tiene una incidencia negativa en la recaudación tributaria del país. Así también, de acuerdo a las encuestas realizadas a los 14 contribuyentes de dicho sector, se puede concluir que, según la muestra seleccionada el 14% de los centros educativos privados que cobran la matrícula de inscripción y la colegiatura, no emiten ningún documento o emiten un recibo simple por la prestación del servicio educativo. Esto indica que están incumpliendo la obligación tributaria, al no documentar sus operaciones de prestación de servicios autorizado previamente por la SAT. La Ley del IVA, en el artículo 29 literal a), estipula que en la factura podrá indicarse que la prestación de servicio es exenta y la base legal correspondiente; asimismo, pueden estar sujetos a una infracción tributaria, sancionada con el cierre temporal de conformidad con el Código Tributario, según el artículo 85, numeral 1 y 2, al no emitir o no entregar factura, u otro documento autorizado por la Administración Tributaria.

De acuerdo a los resultados que se obtuvieron, cuando se le pregunto a los contribuyentes del sector educativo privado, el 21% del total de la muestra, además de prestar los servicios exentos, también realizan otros cobros por actividades extracurriculares, venta de calzado y uniforme, examen de recuperación, acto de graduación y servicio de transporte, entre otros, y dichos cobros si están afectos al pago de impuestos. Los 9 centros educativos privados del total de la muestra, inscritos bajo el Régimen de Pequeño Contribuyente, están relevados del pago y la declaración del ISR según la Ley del IVA, artículo 49, último párrafo; sin embargo, los 5 centros educativos privados que están inscritos bajo el Régimen General, optaron por el Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, donde pagan el tipo impositivo del 25% sobre la base imponible. Esto demuestra que los contribuyentes inscritos bajo el Régimen General del IVA, también generan rentas afectas al ISR, y como consecuencia tiene incidencia en la recaudación tributaria del país.

De los resultados que se obtuvieron, se considera importante mencionar que del total de la muestra, 10 contribuyentes exentos que representa el 71%, gozan de los privilegios de las exenciones y cumplen con la obligación de solicitar y obtener la solvencia fiscal cada año como lo estipula el Código Tributario, en el artículo 57 "A", último párrafo; sin embargo, 4 centros educativos privados que representa el 29%, no cumplen con dicha obligación, y podrían estar sujetos a una infracción tributaria de conformidad con el Código Tributario.

Según el análisis sobre los resultados obtenidos del total de la muestra, el 71% de los contribuyentes exentos utilizan las constancias de exención autorizadas por la SAT, la cual deben de presentar al proveedor para no pagar el IVA; sin embargo, 4 contribuyentes que representa el 29%, no aprovechan dicho beneficio tributario que la legislación tributaria les concede a los centros educativos privados. Esto les favorecería a los propietarios de los centros educativos privados, porque durante el ejercicio fiscal tienen compras que les servirá para el giro del negocio y brindar un buen servicio educativo a sus clientes.

De los resultados que se obtuvieron, se considera también importante mencionar que del total de la muestra, los contribuyentes que utilizan las constancias de exención, 3 centros educativos privados cumplen con la presentación del informe de constancias de forma trimestral ante la SAT, como lo estipula el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el artículo 13; sin embargo, 7 centros educativos, cumplen con dicha obligación pero de forma anual, y esto podría estar sujeto a una infracción tributaria de conformidad con el Código Tributario, en el artículo 94, numeral 13.

Se determinó que, del total de la muestra, 9 centros educativos privados tienen únicamente inscrito un establecimiento para el servicio que prestan de educación y 5 centros educativos tienen inscrito ante la SAT dos o más establecimientos, éstos contribuyentes generan rentas afectas al pago del IVA en el Régimen General y al pago del ISR en el Régimen sobre Utilidades de Actividades Lucrativas. Esto indica que los centros educativos que generan rentas gravadas por impuestos, inciden favorablemente a la recaudación tributaria del país.

Finalmente, es importante mencionar que, del total de la muestra, el 64% de los contribuyentes que cuentan con empresas ajenas para la prestación de servicios y/o venta de bienes, cumplen con la obligación tributaria de emitir la respectiva factura al brindar dichos servicios, por ende, dichas empresas están aportando en la recaudación tributaria del país.

CONCLUSIONES

1. De acuerdo al trabajo documental y de campo de la investigación realizada y según la muestra seleccionada se determinó que, existe una incidencia negativa, de las exenciones otorgadas al sector educativo privado en la recaudación tributaria, porque los centros educativos privados, además de cobrar la matrícula de inscripción y la colegiatura, realizan otros cobros para el servicio educativo, la cual emiten un recibo preimpreso, un recibo simple o algunas veces no emiten ningún documento autorizado por la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-. Esto indica que están incumpliendo con la obligación tributaria de documentar sus operaciones de prestación de servicios según la Ley del Impuesto al Valor Agregado –IVA-, artículo 29 literal a), donde estipula que en la factura podrá indicarse que la prestación de servicio es exenta y la base legal correspondiente; asimismo, pueden estar sujetos a infracciones tributarias de conformidad con el Código Tributario, al no emitir o no entregar factura, u otro documento autorizado por la Administración Tributaria. Esto confirma que los centros educativos privados, hacen un mal aprovechamiento de los beneficios fiscales de las exenciones, para no pagar impuestos tanto en los ingresos exentos según la ley, como de otros ingresos que perciben por otras actividades lucrativas, por lo tanto, la falta de declaración y pago de impuestos tiene incidencia negativa en la recaudación tributaria del país.
2. Que la legislación tributaria de Guatemala regula el sistema tributario, es por ello que, desde la Constitución Política de la República de Guatemala, el Estado apoya a los centros educativos privados, siempre y cuando cumplan con los planes de estudio del Ministerio de Educación y se inscriban en la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- como contribuyentes exentos, para gozar de dichos privilegios tributarios; asimismo, las exenciones específicas que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado –IVA- y la Ley de Actualización Tributaria, son exclusivamente por los servicios que prestan con respecto a la matrícula de inscripción, colegiatura y derecho de examen; sin embargo, se debe considerar que

los otros servicios que prestan los centros educativos privados, deben de cargar el impuesto y cumplir con las obligaciones tributarias que estipulan las leyes tributarias.

3. La recaudación tributaria del Gobierno Central se ha mantenido en un promedio del 11.1% del PIB, durante el período 2015-2019 según los indicadores de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- del Producto Interno Bruto –PIB-, siendo Guatemala el país de América Latina y el Caribe, con la tasa de recaudación fiscal más baja de la región, según el informe de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe de las Naciones Unidas -CEPAL-. Esto es causado, por las bajas ganancias de la economía nacional y la escasa recaudación fiscal del Gobierno de Guatemala, donde se ha incurrido en deudas públicas para solventar sus gastos totales y los indicadores de recaudación de impuestos que demuestran el comportamiento deficitario del país.
4. Se comprueba que, la recaudación tributaria percibida por el Gobierno Central y otras instituciones públicas, no alcanza para los gastos públicos y cumplir con el fin supremo según la Constitución Política de la República de Guatemala, siendo el bien común para todos los habitantes del país. Esto se muestra en la evaluación y análisis de los indicadores y estadísticas tributarias que realiza la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, porque los ingresos tributarios netos han ido ascendiendo al pasar de los años de una manera muy lenta, siendo los impuestos más relevantes para la recaudación del año 2019, el Impuesto Sobre la Renta –ISR- que representa el 26.3% del total de los ingresos tributarios brutos, el Impuesto al Valor Agregado –IVA- de Importaciones con el 25.2% y el IVA Doméstico con el 24.5% respectivamente, y la carga tributaria se ha mantenido en un promedio del 12.61%, siendo una de las más bajas de América Latina y el Caribe.
5. Que el total de los ingresos tributarios dejados de percibir por el Estado, son el resultado de la mala aplicación de los beneficios fiscales, porque han venido a disminuir la recaudación tributaria, y esto se comprueba en la evaluación y análisis de la estimación total del gasto tributario que realiza la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-. Se confirma el aumento del gasto tributario

conforme los años, siendo en el año 2019 el total gasto tributario la cantidad de 14,930.49 millones de quetzales y dentro de éstos gastos los impuestos más representativos dejados de percibir son el Impuesto al Valor Agregado –IVA-, el Impuesto Sobre la Renta -ISR y el Impuesto de Solidaridad –ISO-.

6. Se determina que la disminución de la recaudación tributaria, tiene un vínculo directo con los contribuyentes que incumplen total o parcialmente en la declaración y pago de impuestos afectos. Esto lleva al resultado que la evasión tributaria se puede ocasionar, cuando los negocios no emiten documentos autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, cuando hacen mal uso de las constancias de exención que permite a los contribuyentes exentos no pagar el Impuesto al Valor Agregado, y no cumplen pagando los respectivos impuestos por las actividades lucrativas que generan en el sector educativo.

RECOMENDACIONES

1. Se realicen auditorías tributarias para el cumplimiento de las obligaciones sustantivas y formales en los centros educativos privados a nivel nacional, y se verifique el cumplimiento de la obligación tributaria de documentar las operaciones de prestación de servicios tanto exentas y gravadas; asimismo, hagan cumplir a cabalidad con la ley cuando determinen infracciones tributarias de conformidad con el Código Tributario.
2. Que se realicen estudios objetivos que impliquen las causas y efectos del por qué el comportamiento de la recaudación tributaria en Guatemala es bajo, a nivel nacional e internacional, además, se podrían realizar análisis sustanciales con las estadísticas e indicadores tributarios que realiza la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- anualmente.
3. Hacer un análisis de un proyecto de reforma a las leyes tributarias vigentes en el país en relación a las exenciones, para tener mejoras e incrementar los beneficios que tienen los centros educativos privados para se cumpla con uno de los derechos constitucionales, que es la educación para todos los habitantes del país.
4. Que la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- realice operativos de fiscalización directamente a los centros educativos privados que gozan de los privilegios tributarios, para hacer cumplir con la legislación tributaria vigente en relación a la educación y así evitar infracciones y multas.
5. Es preciso que la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, implemente nuevas estrategias para el cumplimiento de las metas tributarias, que cada año establece mediante convenios suscritos por el Presidente de la República de Guatemala de Guatemala y el Superintendente de Administración Tributaria, para que aumente de una forma acelerada la recaudación tributaria que percibe el Gobierno Central y las otras instituciones públicas.

6. Que la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- implemente propuestas concretas para el combate de la evasión tributaria en Guatemala, y aumente la cultura tributaria en los guatemaltecos bajo la transparencia y la buena gobernanza.

BIBLIOGRAFÍA

Asamblea Nacional Constituyente. (1985). *Constitución Política de la República de Guatemala*. Diario Oficial de Centro América.

Bolaños, R. M. (07 de Octubre de 2017). Colegios privados solo están exentos en tres cobros, por el resto deben emitir factura. *Prensalibre*. Recuperado el 23 de Febrero de 2021, de <https://www.prensalibre.com/economia/pida-factura-por-los-gastos-en-colegios/>

Comisión Económica para América Latina y el Caribe. (2019). *Balance Preliminar de las Economías de Centroamérica y la República Dominicana en 2018 y perspectivas para 2019*. Ciudad de México.

Comisión Económica para América Latina y el Caribe. (2019). *Los incentivos fiscales a las empresas en América Latina y el Caribe*. Santiago de Chile: División de Publicaciones y Servicios Web.

Congreso de la República de Guatemala. (1973). *Decreto Número 17-73 Código Penal*. Guatemala: Diario de Centro América.

Congreso de la República de Guatemala. (1991). *Decreto Número 12-91 Ley de Educación Nacional*. Guatemala: Diario Oficial de Centro América.

Congreso de la República de Guatemala. (1991). *Decreto Número 6-91 Código Tributario*. Guatemala: Diario de Centro América.

Congreso de la República de Guatemala. (1991). *Decreto Número 6-91 Código Tributario*. Guatemala: Diario de Centro América.

Congreso de la República de Guatemala. (1992). *Decreto Número 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado*. Guatemala: Diario de Centro América.

Congreso de la República de Guatemala. (1992). *Decreto Número 37-92 Ley de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos*. Guatemala: Diario de Centro América.

Congreso de la República de Guatemala. (1995). *Decreto Número 26-95 Ley del Impuesto Sobre Productos Financieros*. Guatemala: Diario de Centro América.

Congreso de la República de Guatemala. (1997). *Decreto Número 117-97 Ley de Supresión de Exenciones, Exoneraciones y Deducciones en Materia Tributaria y Fiscal*. Diario Oficial de Centro América.

Congreso de la República de Guatemala. (1998). *Decreto Número 17-98 Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles*. Guatemala: Diario de Centro América.

Congreso de la República de Guatemala. (2008). *Decreto Número 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad*. Guatemala: Diario de Centro América.

Congreso de la República de Guatemala. (2012). *Decreto Número 10-2012 Ley de Actualización Tributaria*. Guatemala: Diario de Centro América.

Coyoy, M. (15 de Mayo de 2017). Servicios que deben tributar por parte de los centros educativos. *La Hora*. Recuperado el 23 de Febrero de 2021, de <https://lahora.gt/servicios-deben-tributar-parte-los-centros-educativos/>

Dirección de Atención y Asistencia al Consumidor. (2018). *Memoria de Labores 2017*. Guatemala. Obtenido de <https://www.mineco.gob.gt/node/131>

Escuela de Estudios de Postgrados, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala. (2018). *Instructivo de Tesis para Optar al Grado Académico de Maestro en Ciencias*. Guatemala.

Flores, G. R. (2006). *Auditoría Fiscal de Rentas Exentas y no Afectas al Impuesto Sobre la Renta y su Costo en un Banco Privado (Tesis de Licenciatura)*. Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala.

Gómez Velásquez, G. J., Amésquita Iregoye, A., Hernández Tapia, J. A., Rramírez Nvarro, M. F., Cortés Delgado, J. M., Delgado Muñoz, E., & Márquez Hernández, M. L. (2010). *Tratamiento Fiscal de las Asociaciones en Participación*. Lagos de Moreno, Jalisco. Obtenido de <https://www.eumed.net/libros-gratis/2011a/912/Historia%20de%20los%20impuestos.htm#:~:text=La%20historia%20de%20los%20impuestos,y%20para%20las%20clases%20dominantes>.

González, O. O. (2008). *Análisis Jurídico de los Incentivos Fiscales y Beneficios Tributarios a Favor de las Entidades Administradoras de las Zonas Francas (Tesis de Licenciatura)*. Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala. Obtenido de http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/04/04_7602.pdf

Grijalva, L. C. (2005). *Principios Constitucionales de la Tributación en Guatemala (Tesis de Licenciatura)*. Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala.

Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. (2007). *Historia de la Tributación en Guatemala*. Guatemala.

León, E. d. (20 de Enero de 2015). Colegios y librerías en la mira de la SAT por evasión de impuestos. *Soy502.com*. Recuperado el 23 de Febrero de 2021, de <https://www.soy502.com/articulo/colegios-librerias-mira-sat-evasion-impuestos>

Ministerio de Finanzas Públicas. (24 de Febrero de 2021). *www.minfin.gob.gt*. Obtenido de <https://www.minfin.gob.gt/images/archivos/proypre2014/documentos/gt.pdf>

Ola, A. L. (10 de Enero de 2019). Las denuncias contra colegios que más recibe la Diaco (y cómo los padres las pueden hacer). *Prensa Libre*. Recuperado el 23 de Febrero de 2021, de <https://www.prensalibre.com/guatemala/comunitario/cuatro-de-cada-diez-denuncias-a-colegios-son-por-cobros-indebidos/>

Presidente de la República. (2013). *Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado Acuerdo Gubernativo No. 5-2013*. Guatemala: Diario de Centro América.

- Presidente de la República. (2015). *Reglamento para la Autorización y Funcionamiento de Centros Educativos Privados Acuerdo Gubernativo No. 52-2015*. Guatemala: Diario de Centro América.
- Ramírez, S. D. (2009). *Diseño de la Sistematización Contable de un Centro Educativo (Tesis de Licenciatura)*. Universidad de San Carlos de Guatemala.
- Rodas, W. V. (2010). *Análisis Jurídico y Doctrinario de la Evasión Fiscal (Tesis de Licenciatura)*. Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala. Obtenido de http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/04/04_8320.pdf
- Salguero, G. S. (2010). *El Efecto que Causan en el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado las Exenciones Otorgadas a las Universidades Privadas (Tesis de Licenciatura)*. Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala. Obtenido de http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/04/04_8232.pdf
- Superintendencia de Administración Tributaria. (23 de Febrero de 2021). <https://portal.sat.gob.gt>. Obtenido de <https://portal.sat.gob.gt/portal/estadisticas-indicadores-tributarios/#1506924429678-f901207c-76fb>
- Superintendencia de Administración Tributaria. (24 de Febrero de 2021). <portal.sat.gob.gt>. Obtenido de <https://portal.sat.gob.gt/portal/analisis-estudios-tributarios/#1506976607233-cfdb5baf-4926>
- Superintendencia de Administración Tributaria. (23 de Febrero de 2021). <portal.sat.gob.gt>. Obtenido de <https://portal.sat.gob.gt/portal/estadisticas-tributarias-sat/#1506903647072-b0b5ebcd-fec4>
- Villela, L., Lemgruber, A., & Jorratt, M. (2008). *Gastos Tributarios: La Reforma Pendiente*. Santiago de Chile.

ANEXO I

INSTRUMENTO DE INVESTIGACIÓN

ENCUESTA A CENTROS EDUCATIVOS PRIVADOS

El objetivo del siguiente cuestionario consiste en recabar información, relacionada con las exenciones otorgadas a los centros educativos privados del municipio de Amatitlán, departamento de Guatemala, lo cual será utilizado para fines de Investigación Científica, para el informe final de tesis de la Maestría Consultoría Tributaria, Escuela de Estudios de Postgrados, Universidad de San Carlos de Guatemala.

Nombre del establecimiento: _____

- 1) ¿Qué cobros realiza el establecimiento por el servicio educativo curricular, extracurricular y adicional?

1.1	Colegiatura		1.13	Venta de calzado y uniforme	
1.2	Mora por pago extemporáneo		1.14	Servicio de internet	
1.3	Matrícula de inscripción		1.15	Servicio de computación	
1.4	Derecho a examen		1.16	Servicio de natación	
1.5	Examen de recuperación		1.17	Servicio de inglés	
1.6	Papelería para diplomas o títulos		1.18	Parqueo	
1.7	Clausuras o actos de graduación		1.19	Mantenimiento del equipo o instalaciones	
1.8	Alquiler de togas		1.20	Actividades extracurriculares (culturales, recreativas, aniversario, entre otras)	
1.9	Tienda o cafetería		1.21	Seguros	
1.10	Librería		1.22	Bono de ingreso	
1.11	Fotocopias o impresiones		1.23	Renta de salones	
1.12	Servicio de transporte		1.24	Otros:	

2) ¿Qué tipo de documentos utiliza el establecimiento educativo por el servicio educativo curricular, extracurricular y adicional?

	Cobro realizado	Factura	Recibo pre impreso	Recibo simple	Ninguno docto.
2.1	Colegiatura				
2.2	Mora por pago extemporáneo				
2.3	Matrícula de inscripción				
2.4	Derecho a examen				
2.5	Examen de recuperación				
2.6	Papelería para diplomas o títulos				
2.7	Clausuras o actos de graduación				
2.8	Alquiler de togas				
2.9	Tienda o cafetería				
2.10	Librería				
2.11	Fotocopias o impresiones				
2.12	Servicio de transporte				
2.13	Venta de calzado y uniforme				
2.14	Servicio de internet				
2.15	Servicio de computación				
2.16	Servicio de natación				
2.17	Servicio de inglés				
2.18	Parqueo				
2.19	Mantenimiento del equipo o instalaciones				
2.21	Seguros				
2.22	Bono de ingreso				
2.23	Renta de salones				
2.24	Otros				

3) ¿Las cuotas de colegiaturas están en el rango que autoriza el Ministerio de Educación?

SI
 NO

4) ¿El establecimiento educativo posee un documento emitido por la SAT que indique que es un contribuyente exento?

SI
 NO

5) ¿En qué régimen está inscrito el establecimiento educativo ante la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- para el pago del Impuesto al Valor Agregado -IVA-?

Régimen de Pequeño Contribuyente
 Régimen General
 Ninguno

6) ¿En qué régimen de Actividades Lucrativas para el pago del Impuesto Sobre la Renta -ISR- está inscrito el establecimiento educativo ante la SAT?

Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas
 Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas
 Ninguno

7) ¿Cada cuánto el establecimiento educativo solicita la Solvencia Fiscal que requiere la SAT?

Mensual
 Trimestral

Semestral

Anual Ninguna

8) ¿El establecimiento educativo utiliza constancias de exención en las compras de artículos o contratación de servicios?

SI NO

9) ¿En qué compras de bienes o contratación de servicios, el establecimiento educativo utiliza las constancias de exención?

8.1	Pintura y reparaciones del edificio		8.12	Compra de útiles de limpieza	
8.2	Mantenimiento de instalaciones		8.13	Alquiler de salón	
8.3	Pago de sueldos a maestros, personal administrativo o técnico		8.14	Alquiler de togas	
8.4	Compra de papelería para área administrativa		8.15	Compra de útiles escolares y libros	
8.5	Compra de vehículos		8.16	Compra de mercadería para tienda o cafetería	
8.6	Mantenimiento para los vehículos		8.17	Compra de fotocopiadora	
8.7	Compra de equipo de computación		8.18	Compra de combustible para vehículos	
8.8	Pago de servicios de agua, luz, teléfono e internet		8.19	Compra de zapatos y uniformes	
8.9	Compra de mobiliario y equipo		8.20	Gastos por actividades extracurriculares (culturales, recreativas, aniversario, entre otras)	
8.10	Compra de materiales para		8.21	Pago por servicio de seguro	

	construcción de aulas o ampliaciones				
8.11	Compra de material didáctico		8.22	Arrendamiento de edificio	
			8.23	Otro:	

10) ¿Cada cuánto el establecimiento educativo cumple con la presentación y elaboración del informe de constancias de exención?

- Mensual
- Trimestral
- Semestral
- Anual
- Ninguna

11) ¿El establecimiento educativo tiene inscrito ante la SAT únicamente un establecimiento o tiene varios inscritos para los servicios que cobra?

- Uno
- Dos o más
- Ninguno

12) ¿El establecimiento educativo está inscrito ante la SAT para los servicios gravados y que si generan pago de impuestos?

- SI
- NO

13) ¿El establecimiento educativo declara y paga los impuestos de forma separada por los servicios gravados y por los servicios exentos?

- SI
- NO

14) ¿Existen dentro del establecimiento educativo empresas ajenas, que prestan servicios y/o venta de bienes?

SI

NO

15) ¿Emiten facturas las empresas ajenas que prestan servicios y/o venta de bienes dentro del establecimiento?

SI

NO

ÍNDICE DE TABLAS

No.		Página
1	Recaudación de ingresos tributarios del gobierno central.....	52
2	Recaudación de ingresos tributarios por actividad económica....	53
3	Carga tributaria neta del gobierno de Guatemala por año.....	56
4	Carga tributaria neta del gobierno central por año.....	56
5	Estimación del gasto tributario por impuesto.....	58
6	Gasto tributario clasificado por beneficiario.....	59

ÍNDICE DE GRÁFICAS

No.		Página
1	Cobros realizados por el servicio educativo.....	67
2	Documentos utilizados por el cobro del servicio educativo.....	68
3	Centros educativos privados con cuotas de colegiatura autorizadas.....	70
4	Centros educativos privados como contribuyente exento según sat.....	71
5	Regímenes del IVA inscritos ante la SAT.....	72
6	Regímenes del ISR inscritos ante la SAT.....	73
7	Plazo que solicitan la solvencia fiscal que requiere la sat.....	74
8	Centros educativos privados que utilizan constancias de exención	75
9	Compras realizadas con las constancias de exención.....	76
10	Plazo de presentación del informe de constancias de exención.....	77
11	Cantidad de establecimiento inscritos ante la sat.....	79
12	Centro educativos privados inscritos ante la sat para servicios gravados que generan rentas y pago de impuesto.....	80
13	Centro educativos privados que pagan los impuestos de forma separada.....	81
14	Centros educativos privados que tienen empresas ajenas que prestan servicios.....	82
15	Empresas ajenas que prestan servicio emiten factura.....	83