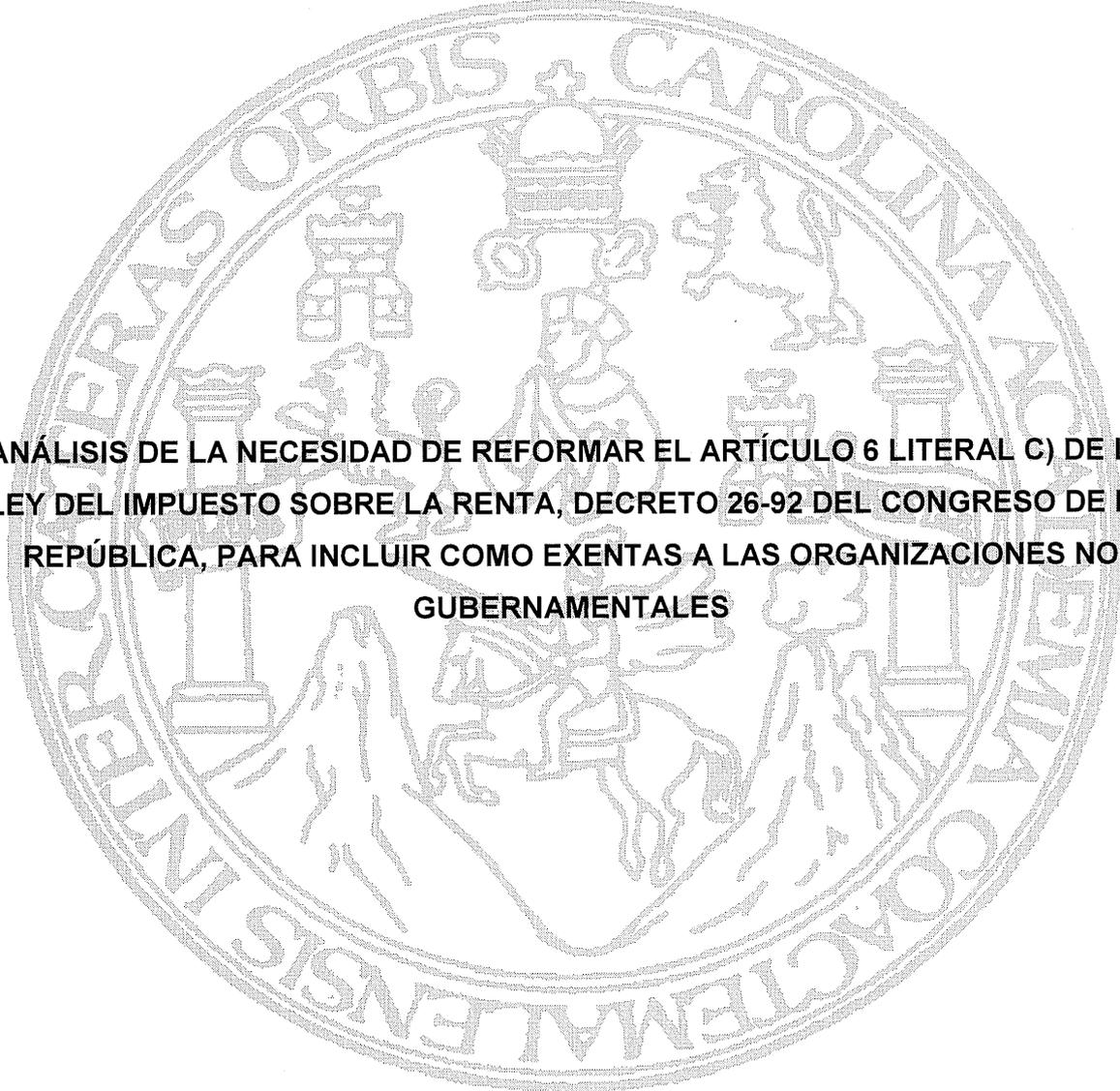


**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

The seal of the University of San Carlos of Guatemala is a circular emblem. It features a central shield with a crown on top, flanked by two lions. The shield is supported by two figures, possibly saints or scholars, holding a book. The entire emblem is surrounded by a circular border containing the Latin text "UNIVERSITAS ORBIS CAROLINIANA COACTEMALENSIS".

**ANÁLISIS DE LA NECESIDAD DE REFORMAR EL ARTÍCULO 6 LITERAL C) DE LA
LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DECRETO 26-92 DEL CONGRESO DE LA
REPÚBLICA, PARA INCLUIR COMO EXENTAS A LAS ORGANIZACIONES NO
GUBERNAMENTALES**

EDGAR LEONEL GONZÁLEZ GARCÍA

GUATEMALA, AGOSTO DE 2012

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

**ANÁLISIS DE LA NECESIDAD DE REFORMAR EL ARTÍCULO 6 LITERAL C) DE LA
LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DECRETO 26-92 DEL CONGRESO DE LA
REPÚBLICA, PARA INCLUIR COMO EXENTAS A LAS ORGANIZACIONES NO
GUBERNAMENTALES**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva
de la
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
de la
Universidad de San Carlos de Guatemala
Por

EDGAR LEONEL GONZÁLEZ GARCÍA

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, agosto de 2012

**HONORABLE JUNTA DIRECTIVA
DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
DE LA
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

DECANO: Lic. Avidán Ortiz Orellana
VOCAL II: Lic. Mario Ismael Aguilar Elizardi
VOCAL III: Lic. Luis Fernando López Díaz
VOCAL IV: Br. Modesto José Eduardo Salazar Diéguez
VOCAL V: Br. Pablo José Calderón Gálvez
SECRETARIO: Licda. Rosario Gil Pérez

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente: Lic. Raúl Antonio Castillo Hernández
Vocal: Lic. José Luis De León Melgar
Secretario: Lic. Armando Dagoberto Palacios Urizar

Segunda Fase:

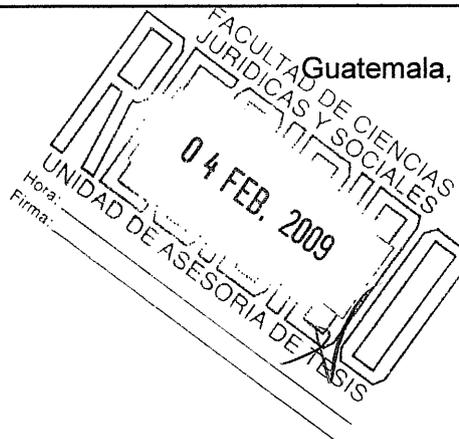
Presidente: Licda. María Soledad Morales Chew
Vocal: Lic. Juan Aju Batz
Secretario: Licda. Elda Nardy Estrada Figueroa

RAZÓN: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis” (Artículo 43 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público).



Lic. Aly Ezequiel Fuentes Toc
Abogado y Notario

Guatemala, 12 de enero de 2009.



Señor:
Licenciado Carlos Manuel Castro Monroy
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.
Universidad de San Carlos de Guatemala.
Presente.

Distinguido Licenciado:

Respetuosamente me dirijo a Usted, con el objeto de manifestarle que, en cumplimiento de la resolución emitida por esa unidad de tesis, en donde se me nombra como Asesor de tesis del Bachiller **EDGAR LEONEL GONZÁLEZ GARCÍA**, intitulada **"ANÁLISIS DE LA NECESIDAD DE REFORMAR EL ARTÍCULO 6 LITERAL C) DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DECRETO 26-92 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA"**. Para el efecto hago constar, que el sustentante tomó en cuenta las sugerencias realizadas a su trabajo de investigación, además, realizó las investigaciones y correcciones que en el desarrollo del asesoramiento se formularon, obteniendo con ello, una investigación de suma importancia para la sociedad guatemalteca.

El contenido científico del trabajo que investiga es de carácter jurídico, en el cual se desarrolla lo concerniente al estudio del Derecho Tributario.

El trabajo desarrollado llena los requisitos técnicos que requiere una investigación de tal magnitud; se realizó con los métodos inductivo y deductivo, y la técnica de investigación documental está acorde al mismo, se revisó la redacción del trabajo, que las conclusiones y recomendaciones llenan su cometido, así como la bibliografía utilizada. Por la importancia del trabajo y su contribución al estudio del derecho tributario y un análisis jurídico doctrinario concerniente a la ley del Impuesto sobre la Renta.

Así mismo procedí a hacerle algunas modificaciones de forma y de fondo con el único objeto de mejorar el contenido de la investigación, principalmente con relación al título de la investigación el cual se denominará **"ANÁLISIS DE LA NECESIDAD DE REFORMAR EL ARTÍCULO 6 LITERAL C) DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DECRETO 26-92 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA, PARA INCLUIR COMO EXENTAS A LAS ORGANIZACIONES NO GUBERNAMENTALES"**; por tal motivo considero que el trabajo correspondiente llena los requisitos del artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, estimando que el mismo puede ser aprobado, para los efectos consiguientes, emitiendo el presente **DICTAMEN FAVORABLE**.

Con las muestras de mi respeto, soy de Usted su deferente servidor.

Atentamente:

Lic. Aly Ezequiel Fuentes Toc
Abogado y Notario

Lic. ALY EZEQUIEL FUENTES TOC
ABOGADO Y NOTARIO
Colegiado No. 4013.

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, zona 12
Guatemala, C. A.



UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, veinte de mayo de dos mil nueve.

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A) SAULO DE LEÓN ESTRADA, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante EDGAR LEONEL GONZÁLEZ GARCÍA, Intitulado: "ANÁLISIS DE LA NECESIDAD DE REFORMAR EL ARTÍCULO 6 LITERAL C) DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DECRETO 26-92 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA, PARA INCLUIR COMO EXENTAS A LAS ORGANIZACIONES NO GUBERNAMENTALES".

Me permito hacer de su conocimiento que está facultado (a) para realizar las modificaciones de forma y fondo que tengan por objeto mejorar la investigación, asimismo, del título de trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente debe hacer constar el contenido del Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, el cual dice: "Tanto el asesor como el revisor de tesis, harán constar en los dictámenes correspondientes, su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, las conclusiones, las recomendaciones y la bibliografía utilizada, si aprueban o desaprueban el trabajo de investigación y otras consideraciones que estimen pertinentes".


LIC. CARLOS MANUEL CASTRO MONROY
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS



cc. Unidad de Tesis
CMCM/sllh

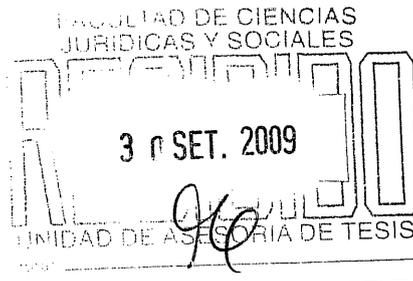


Lic. SAULO DE LEÓN ESTRADA
Abogado y Notario

Guatemala, 22 de septiembre de 2009.

Señor:

Licenciado Carlos Manuel Castro Monroy
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Presente.



Estimado Licenciado:

En atención a providencia de esa jefatura, en la que se me notifica nombramiento como Revisor de Tesis del Bachiller **EDGAR LEONEL GONZÁLEZ GARCÍA**, y oportunamente proceder a emitir el Dictamen correspondiente; habiendo revisado el trabajo encomendado, me permito emitir el siguiente:

DICTAMEN:

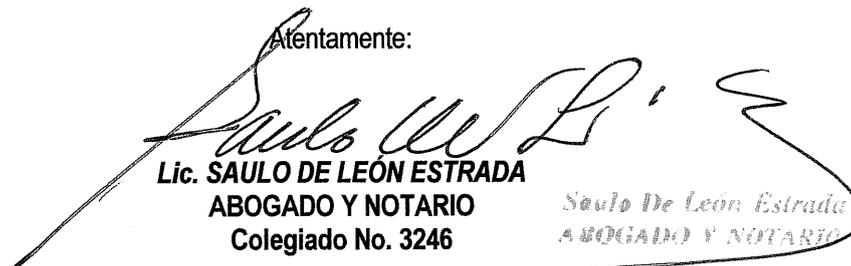
- a) El trabajo de tesis se intitula "ANÁLISIS DE LA NECESIDAD DE REFORMAR EL ARTÍCULO 6 LITERAL C) DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DECRETO 26-92 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA, PARA INCLUIR COMO EXENTAS A LAS ORGANIZACIONES NO GUBERNAMENTALES".
- b) El tema que investiga el Bachiller **EDGAR LEONEL GONZÁLEZ GARCÍA**, es un tema actual para quien gusta conocer del derecho, en especial sobre el Derecho Tributario. Para la realización del tema se ha utilizado bibliografía y leyes existentes en el medio, que sirvieron de base para analizar jurídico-doctrinario de dicho estudio.
- c) Durante el tiempo en que duro la revisión de la presente investigación, discutimos algunos puntos del trabajo, los cuales razonamos, así también, el contenido de la investigación es un gran aporte al estudio del Derecho Tributario con relación a la necesidad del estudio del régimen tributario de las Organizaciones no Gubernamentales.
- d) También comprobé que se hizo acopio de una Bibliografía bastante actualizada, se realizó con los métodos inductivo y deductivo y la técnica de investigación documental y de encuesta se encuentra acorde al mismo.
- e) Las conclusiones y recomendaciones están acordes y llenan su cometido.
- f) En virtud de lo anterior concluyo informando a Usted, que procedí a asesorar el trabajo encomendado y me es grato:

OPINAR:

- I) Que en el trabajo asesorado cumple con los requisitos legales exigidos, en especial el artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.
- II) Que es procedente señalar día y hora para el examen público de tesis y ser discutido el presente trabajo.

Con las muestras de mi respeto, soy de Usted su deferente servidor.

Atentamente:


Lic. SAULO DE LEÓN ESTRADA
ABOGADO Y NOTARIO
Colegiado No. 3246

Saulo De León Estrada
ABOGADO Y NOTARIO



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

Edificio S-7, Ciudad Universitaria
Guatemala, Guatemala

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.
Guatemala, trece de junio de dos mil doce.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de el estudiante EDGAR LEONEL GONZÁLEZ GARCÍA titulado ANÁLISIS DE LA NECESIDAD DE REFORMAR EL ARTÍCULO 6 LITERAL C) DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DECRETO 26-92 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA, PARA INCLUIR COMO EXENTAS A LAS ORGANIZACIONES NO GUBERNAMENTALES. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

CEHR/iycr



DEDICATORIA

- A DIOS:** Por haberme permitido lograr el objetivo.
- A MIS PADRES:** Antonio González Zamora (+), Herlinda García de González, por haberme inculcado ser una persona de bien.
- A MIS HERMANOS:** Héctor Armando González (+), Luis Antonio González García, Olga Mercedes González García, Francisco Enrique González García (+), aunque dos de ellos ya no lo vieron físicamente, se que lo hacen desde el cielo.
- A MI FAMILIA:** Por ser la razón de mis objetivos.
- A MIS AMIGOS:** Quienes me incentivaron para lograr este triunfo, ya que sin su motivación no hubiera sido posible.
- A LOS PROFESIONALES:** Mario Ramos, Rolando Ovando, Bonerge Mejía, Saulo De León, Adoniran Guevara, Byron Celis, Carlos De León Velasco, Aly Fuentes, Juan Carlos Celis, Luis Say, Andrés Patzan, Rodolfo Celis, y Diego De León, eternamente agradecido
- A MI PATRIA:** Guatemala, lugar donde Dios me permitió nacer.
- A LA USAC** Especialmente a las facultades de Ciencias Económicas y Ciencias Jurídicas y Sociales, por haberme permitido convertirme en profesional.



Pág.

ÍNDICE

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

CAPÍTULO I

1. Asociaciones civiles.....	01
1.1. Objeto de la asociación civil.....	04
1.2. Naturaleza de la asociación civil.....	05
1.3. Finalidades de la asociación civil.....	05
1.4. Forma de constitución de la asociación civil.....	06
1.5. Denominación de la asociación civil.....	10
1.6. Requisitos especiales para la constitución de las asociaciones civiles.....	10
1.7. Estatutos de las asociaciones civiles.....	11
1.8. Inscripción de la asociación civil.....	14
1.9. Libros y contabilidad de la asociación civil.....	19
1.10 Control fiscal de las asociaciones civiles.....	23

CAPÍTULO II

2. Organización no gubernamental, ONG.....	27
2.1. Objeto de la organización no gubernamental.....	30
2.2. Naturaleza de la organización no gubernamental.....	31
2.3. Finalidades de la organización no gubernamental.....	32
2.4. Forma de constitución de la organización no gubernamental.....	33
2.5. Denominación de la organización no gubernamental.....	34
2.6. Requisitos de la organización no gubernamental.....	36
2.7. Estatutos de la organización no gubernamental.....	37
2.8. Inscripción de la organización no gubernamental.....	38
2.9. Contabilidad de la organización no gubernamental.....	39
2.10. Control fiscal.....	44



CAPÍTULO III

3. Régimen tributario de las asociaciones civiles y organizaciones no gubernamentales, dentro de la legislación guatemalteca.....	45
3.1. Obligaciones tributarias de las asociaciones civiles.....	45
3.2. Una nueva legislación que regula el Impuesto Sobre la Renta.....	72

CAPÍTULO IV

4. Argumentos en cuanto a si la organización no gubernamental, se encuentra exenta del Impuesto Sobre la Renta.....	75
4.1. Argumentos en contra de la organización no gubernamental.....	76
4.2. Argumentos a favor de la organización no gubernamental.....	82
4.3. Posición de la Superintendencia de Administración Tributaria.....	92
4.4. Propuesta de solución.....	94
CONCLUSIONES.....	97
RECOMENDACIONES.....	99
BIBLIOGRAFÍA.....	102



INTRODUCCIÓN

En Guatemala existen básicamente dos tipos de organizaciones no lucrativas, las asociaciones civiles y las organizaciones no gubernamentales u ONGs, creadas recientemente por el Decreto 2-2003 del Congreso de la República, ley de Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo; en vigencia desde el 4 de marzo de 2003. Ambas tienen patrimonio propio proveniente de recursos nacionales o internacionales, producto de donaciones, aportaciones y préstamos; cuentan con personalidad jurídica propia, distinta de sus asociados, que les permiten ser sujetos de derechos y obligaciones.

Sin embargo, las organizaciones no gubernamentales ONGs, desde el punto de vista fiscal se encuentran en desventaja, en vista de que la ley del Impuesto Sobre la Renta, reguló las exenciones para este tipo de organizaciones, y dejó expresa y literalmente exentas únicamente a las asociaciones y fundaciones; no así a las organizaciones no gubernamentales, ONGs, que no fueron contempladas en su oportunidad ya que legalmente no existían.

La justificación del presente trabajo es que en Guatemala actualmente existe mucha confusión legal, tanto entre la población en general, como en los profesionales egresados de las diferentes universidades del país, en cuanto a la constitución y funcionamiento de una organización no gubernamental y una asociación civil, en virtud de que se trata de dos instituciones que siendo semejantes tienen también diferencias.

Por lo anterior; se establece como hipótesis que se debe de considerar si es necesario reformar el Artículo seis literal c) de la ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92 del Congreso de la República, en el sentido de que se deben de incluir literalmente y en forma expresa dentro de las exenciones que este Artículo regula, a las organizaciones no gubernamentales, ONGs; creadas al amparo del Decreto 2-2003 del Congreso de la República, en virtud de que únicamente contempla a las asociaciones o fundaciones no lucrativas legalmente autorizadas e inscritas como exentas ante la



Administración Tributaria. Además se debe de determinar, si realmente no encuentran reguladas dentro de las exenciones que otorga la ley del Impuesto Sobre la Renta, o que realmente no se trate de una incorrecta interpretación de dicha normativa, por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Para el análisis de lo anterior, la metodología utilizada básicamente fue el método deductivo, inductivo, analítico y sintético. Como técnicas se utilizó la investigación documental y bibliográfica, que sirvió para obtener información relacionada con el tema, el análisis y consulta de las leyes y reglamentos lo cual estructuró el marco teórico. Así como la entrevista que se usó para obtener información directa de empleados y funcionarios públicos de los registros respectivos, tanto en el Ministerio de Gobernación, como en la Superintendencia de Administración Tributaria, Municipalidad de Guatemala, entre otras; recabándose información en cuanto a requisitos, formalidades y criterios que deben de llenar los documentos legales, tanto de las asociaciones civiles y organizaciones no gubernamentales, en el momento de su respectiva inscripción, con el objeto de lograr el reconocimiento de su personalidad jurídica, así como principalmente para la inscripción fiscal y la exención de tributos.

El presente trabajo de investigación en su exposición se ha dividido en cuatro capítulos, de los cuales se hace referencia a continuación: El capítulo primero contiene: una amplia descripción de lo que son las asociaciones civiles, desde su objeto hasta su control fiscal; en forma similar se hace el análisis en el capítulo segundo, en que se desarrollan las organizaciones no gubernamentales, con el propósito de que se comparen y se determinen semejanzas y diferencias; en el capítulo tercero se hace un análisis puramente fiscal, en cuanto a las obligaciones tributarias de ambas instituciones, en el cual se dejan plenamente establecidas las diferencias y semejanzas fiscales, según la legislación tributaria vigente en Guatemala; y por último, se presenta el capítulo cuarto que contiene: un análisis legal, de los motivos por los cuales se deben considerar o no como exentas del Impuesto Sobre la Renta, a las organizaciones no gubernamentales, todo fundamentado en la legislación nacional guatemalteca.

CAPÍTULO I



1. Asociaciones civiles

Cuando un grupo de individuos se une con la intención de desarrollar actividades sociales, comunitarias, culturales, o cualquier otra que tienda al bien común, sin perseguir fines de lucro, queda constituida una simple asociación.

El jurista Manuel Ossorio indica que: la asociación es el “Conjunto de los asociados para un mismo fin. Persona jurídica por ellos formada. El derecho de asociación, así como la libertad de asociación, suelen ser protegidos constitucionalmente. Claro es que la libertad de asociación ni se protege ni se admite en los Estados totalitarios.”¹

En Guatemala la libertad de asociación se encuentra plenamente garantizada al haber sido elevada a norma constitucional, así se tiene que en el Artículo 34 de la Constitución Política de la República de Guatemala, se establece: “Derecho de asociación. Se reconoce el derecho de libre asociación. Nadie está obligado a asociarse ni a formar parte de grupos o asociaciones de autodefensa o similares. Se exceptúa el caso de la colegiación profesional.”

La excepción que contempla la Constitución Política de la República de Guatemala, para la colegiación profesional, es debido a que en este caso es obligada la asociación gremial de los profesionales universitarios, ya que se hace con fines de superación

¹ Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales.** Pág. 69



moral, científica, técnica y material de las profesiones universitarias y el control de su ejercicio.

Ahora bien, cuando esa agrupación, establece por escrito ciertas reglas de funcionamiento, distribuye roles y responsabilidades, especifica las tareas a las que se van a dedicar y solicita ante un organismo del Estado (en Guatemala es el Registro de las Personas Jurídicas del Ministerio de Gobernación), su reconocimiento como entidad jurídica (es decir como persona jurídica), esa simple asociación pasa a convertirse en una verdadera asociación civil.

En síntesis, una “asociación civil es una persona jurídica privada, constituida por un conjunto de personas físicas, llamadas asociados, que con la debida autorización del Estado, se unen para realizar actividades que tienden al bien común. La característica que las distingue es que no persiguen una ganancia comercial o económica; por ello es común que también se las denomine como entidades civiles sin fines de lucro.”²

Así mismo se debe de considerar que esta característica de la asociación civil, “es la que a su vez la diferencia de una sociedad, ya que aquella no tiene como objetivo el ánimo de lucro, es decir; la obtención de beneficios pecuniarios, aunque los persiga de otro orden, mientras que en la sociedad tanto civil como la mercantil su objetivo es el beneficio económico.”³

² Alma Carrasco Altamirano. **Seminario internacional: sociedad civil en Canadá y México.** Pág. 2

³ **Ibid.**



Es decir, que la diferencia entre las sociedades civiles y mercantiles y las asociaciones civiles; es que las primeras persiguen un fin común lícito preponderantemente económico, y las asociaciones civiles realizan un fin preponderantemente no económico, es decir, un fin común deportivo, religioso, cultural, etc., sin constituir una especulación comercial.

La regulación legal de las asociaciones civiles en Guatemala, es muy escueta al extremo que se considera que existe un gran vacío legal en su regulación; así como que no existe una definición legal de lo que se debe de entender por asociación civil, no se cuenta con una regulación como la de las sociedades mercantiles, que están ampliamente expuestas en el Código de Comercio, Decreto 2-70 del Congreso de la República, por lo que la normativa legal se encuentra limitada a lo que está regulado en el capítulo II, de las Personas Jurídicas, del Código Civil, Decreto Ley 106; básicamente en el Artículo 15 numeral tres, y específicamente en el Artículo 18 de la ley adjetiva.

Así también, se encuentran algunas asociaciones de carácter especial en el Código Municipal, Decreto 12-2002, del Congreso de la República, específicamente de organizaciones de vecinos en el Artículo 18 de la ley.

Además de lo anterior se cuenta con lo que regula el Reglamento de Inscripción de Asociaciones Civiles, Acuerdo Gubernativo número 512-98.



1.1. Objeto de la asociación civil

En primer lugar: la creación y funcionamiento de una asociación civil, “ayuda a organizarse mejor, se definen las funciones de cada uno de los asociados, se especifican los objetivos principales y secundarios, se establecen autoridades, se fijan reglas de funcionamiento, etc. Todo esto fortalece la organización.”⁴

En segundo lugar: un “grupo de personas organizadas tienen mucha más fuerza que cada una de ellas individualmente. Además, un núcleo constituido y organizado suele atraer y entusiasmar a otras personas. De esta manera, aumenta la participación, se afianza el compromiso de los integrantes y crece la solidaridad social.”⁵

Desde el punto de vista legal el objeto de la persona jurídica como asociación civil, se determina en el Artículo 15 numeral tres del Código Civil, Decreto Ley 106, al establecer sobre dichas instituciones lo siguiente: Son personas jurídicas: “Las asociaciones sin finalidades lucrativas, que se proponen promover, ejercer y proteger sus intereses sindicales, políticos, económicos, religiosos, sociales, culturales, profesionales o de cualquier otro orden, cuya constitución fuere debidamente aprobada por la autoridad respectiva. Los patronatos y los comités para obras de recreo, utilidad o beneficio social creados o autorizados por la autoridad correspondiente, se consideran también como asociaciones”.

⁴ Lasarte. Carlos. **Notas sobre el derecho de asociación y la regulación jurídica de las asociaciones.** Pág. 1135.

⁵ **Ibid.**



1.2. Naturaleza de la asociación civil

La finalidad y principalmente la ausencia de fines lucrativos es lo que caracteriza a la naturaleza de la asociación civil de personas, especialmente comparadas con las sociedades, sean éstas civiles o mercantiles, ya que estas solo tienen como fin el lucro y la repartición de utilidades.

“En la constitución de la asociación se precisa un acuerdo de voluntades, que aunque no se califique como contrato en sentido técnico, pero su régimen jurídico se debe basar en las normas establecidas para todos sus contratos. Se caracteriza dicho acuerdo por ser plurilateral y que todos sus miembros persiguen la realización del bien común. No es, pues, un contrato de cambio, ni sinalagmático.”⁶

1.3. Finalidades de la asociación civil

La asociación civil en términos generales “constituye un patrimonio consagrado a un fin, al que se le reconoce personalidad jurídica. La causa que determina este patrimonio es la persecución de ese fin común y no lucrativo por los asociados, este fin como intención debe de ser lícito, posible y determinado, y es lo que hace que una asociación civil, sea lo que es, ya que éste constituye su característica principal, que debe de ser sin ánimo de lucro y de no obtener utilidades por parte de sus integrantes.”⁷

⁶ Aguilar Guerra. **Derecho de las obligaciones**. Pág. 159

⁷ **Ibid.** Pág. 183

Esta característica es tan importante para marcar la diferencia con las sociedades civiles, que el mismo Código Civil, Decreto Ley 106, establece en el Artículo 1732 “Son nulas y se tienen por no puestas las cláusulas del contrato de sociedad en que se estipule que alguno de los asociados no participará en las ganancias o que la parte del capital o bienes que aporte estarán libres de responsabilidad o riesgo”.

1.4. Forma de constitución de la asociación civil

Una asociación civil “es por esencia una reunión de personas, lo que implica la existencia de al menos dos miembros, cualidad que debe mantener durante toda su vida jurídica; y para su constitución de manera general hay que dar los siguientes pasos: celebración de la asamblea constitutiva, en la que se nombra una junta gestora o junta directiva provisional.”⁸

Acto seguido se elabora el acta fundacional o de constitución, donde conste el propósito de varias personas naturales que, con capacidad de obrar acuerden voluntariamente servir a un fin determinado de conformidad a sus estatutos. Firmado por todos los asociados. Debe constar nombre y apellidos de los firmantes y su domicilio, así como los nombres de las personas elegidas para los diferentes cargos y de una vez se establecen los estatutos de la asociación.

Posteriormente deberá de inscribirse en el registro respectivo, y pagar de acuerdo al arancel la cuota correspondiente. La asociación tendrá personalidad propia como

⁸ Castán Tobeñas, José. **Derecho civil**. Pág. 7



persona jurídica y por ello tiene un nombre, un domicilio y un patrimonio propio. Una vez constituida la asociación hay que legalizar los libros de actas, de asociados y de contabilidad.

En Guatemala para constituir una asociación de conformidad con el Reglamento de Inscripción de Asociaciones Civiles, Acuerdo Gubernativo número 512-98, en el Artículo uno, solo tiene como condición que ésta se formalice a través de un contrato en escritura pública, en la cual se aprueban los estatutos que regirán la actuación y funcionamiento de la asociación, es decir; que este es un requisito esencial de validez para la asociación civil, como prueba de su existencia. Lo anterior está en concordancia con lo que establece en el Artículo 1576 del Código Civil que estipula lo siguiente: “Los contratos que tengan que inscribirse o anotarse en los registros, cualquiera que sea su valor, deberán constar en escritura pública...”.

En consecuencia esta norma también le es aplicable a las asociaciones civiles, ya que la constitución de éstas también es un contrato, debido a que es un acuerdo de voluntades entre varias personas para un fin determinado, aunque no con fines de lucro, y que no se encuentre expresamente tipificada en la ley guatemalteca, como un contrato civil en el libro V del Código Civil.

Dentro de la escritura pública los comparecientes tienen que manifestar su voluntad de crear una asociación civil con personalidad jurídica, capaz de representar a los integrantes de la misma, coordinando y canalizando los esfuerzos y recursos de los asociados e impulsar los proyectos no lucrativos que así deseen.



Además el mismo acuerdo anteriormente citado, dispone que cualquier modificación que se haga en los estatutos deberá documentarse en escritura pública, en la cual deberá de hacerse constar que previamente se cumplió con los siguientes aspectos:

- a) Nombres y apellidos de todos los asociados activos presentes.
- b) La totalidad de los asociados activos que tiene la asociación.
- c) El porcentaje de los asociados activos presentes y representados en relación a la totalidad de los asociados activos de la asociación.
- d) El total de los asociados que voten a favor de la aprobación de las modificaciones a los estatutos, y
- e) La firma de todos los asociados presentes.

Esta norma está en concordancia con otro tipo de disposiciones legales, como las que existen para las sociedades mercantiles, ya que el Código de Comercio guatemalteco en el Artículo 16 así lo regula; como una de las solemnidades de este tipo de organización colectiva, el que la misma conste en escritura pública.

Asimismo existen ciertas asociaciones específicas que se encuentran reguladas por el Decreto Número 12-2002, del Congreso de la República, Código Municipal, en el cual únicamente en el Artículo 19 se regula su organización, y el cual establece para su constitución la obligación de que también se haga a través de escritura pública y que ésta debe de llenar cierto contenido mínimo. El Artículo indica lo siguiente:

“Las asociaciones de vecinos a las que se refiere en el Artículo anterior, se constituirán mediante escritura pública cuyo testimonio será presentado al registrador civil, para los



efectos del otorgamiento de la personalidad jurídica, la que será efecto de su inscripción en el libro correspondiente del registro civil, en un tiempo no mayor de treinta días calendario. Los requisitos que debe cumplir la escritura pública, sin perjuicio de lo que establece en el Artículo 29 del Código de Notariado, serán: nombre, sede y la duración de la asociación, establecer claramente sus fines, objetivos, el ámbito de su acción, forma de su organización, la identificación fehaciente de las personas que la integran”.

El Código de Notariado, en el Artículo 29 establece doce requisitos que deben de llenar los instrumentos públicos faccionados por los notarios públicos, más los ocho anteriores, son en total veinte requisitos los que deben de cumplir estas asociaciones de vecinos para su inscripción.

Así mismo; se debe de considerar que de conformidad con el Artículo 32 del referido código, la omisión de formalidades esenciales en los instrumentos públicos, da acción a la parte interesada para demandar su nulidad.

Existen algunas otras asociaciones que no se tomarán en cuenta para el presente trabajo, ya que son específicas para determinadas funciones y pierden su calidad de genéricas, como por ejemplo: las asociaciones educativas, conocidas comúnmente como comités educativos y juntas escolares, que como su nombre lo indica son de tipo educativo, reguladas en el Acuerdo Gubernativo número 327-2003, del 29 de mayo de 2003.



1.5. Denominación de la asociación civil

Es recomendable que el nombre de la asociación, no deba de coincidir con el de otras asociaciones ya inscritas en los registros correspondientes, ni siquiera parecerse; de manera que puedan inducir a confusión. Debe evitarse el uso de denominaciones similares que correspondan a otras figuras jurídicas, por ejemplo: el de sociedad civil por el de asociación civil, ya que legalmente corresponde a dos personas jurídicas con fines y objetivos distintos.

En el Registro de las Personas Jurídicas del Ministerio de Gobernación, se encargan de verificar que no se encuentre inscrita ninguna entidad, ni que se encuentre en trámite de inscripción otra con una misma denominación o nombre. En la regulación legal que existe en Guatemala, no se tiene ninguna regla en cuanto a la denominación de las asociaciones civiles, por lo que éstas se pueden denominar libremente y en la práctica se acostumbra que pueda usar una sigla o abreviatura del nombre, ya que generalmente los nombres de las asociaciones son bastante extensos.

1.6. Requisitos especiales para la constitución de las asociaciones civiles

En la escritura pública de constitución de asociaciones, se considera que además de los requisitos legales respectivos, deberá contener los requisitos especiales que son los que identifican a la asociación civil como tal, siendo los siguientes:

- a) La comparecencia de un número de asociados mayor al número de los cargos que integran la junta directiva, conforme a los estatutos de su creación.



- b) Declaración expresa de la voluntad de constituir una asociación civil no lucrativa.
- c) La aprobación de los estatutos que regirán su actuación y funcionamiento.
- d) Elección de su junta directiva.

1.7. Estatutos de las asociaciones civiles

Los estatutos son las reglas fundamentales del funcionamiento de una asociación y, pese a no poseer el carácter de normas jurídicas, son vinculantes para los asociados, pues se sometieron a ellas de forma voluntaria al ingresar en la asociación.

Dentro de los estatutos se podría distinguir entre los contenidos establecidos por los asociados y los contenidos obligatorios. En este sentido, “éstos últimos deberán ser, la denominación de la asociación, el domicilio, así como el ámbito territorial en que haya de realizar principalmente sus actividades. La duración, cuando la asociación no se constituya por tiempo indefinido. Los fines y actividades de la asociación. Los requisitos y modalidades de admisión, baja, sanción y separación de los asociados y, en su caso, las clases de éstos. Los derechos y obligaciones de los asociados y, en su caso, de cada una de sus distintas modalidades. Los criterios que garanticen el funcionamiento democrático de la asociación. Los órganos de gobierno y representación, su composición, reglas y procedimientos para la elección y sustitución de sus miembros, sus atribuciones, duración de los cargos, causas de su cese, la forma de deliberar, adoptar y ejecutar sus acuerdos y las personas o cargos con facultad para certificarlos y requisitos para que los citados órganos queden válidamente constituidos, así como la cantidad de asociados necesaria para poder convocar sesiones de los



órganos de gobierno o de proponer asuntos en el orden del día. El régimen de administración, contabilidad y documentación, así como la fecha de cierre del ejercicio asociativo. El patrimonio inicial y los recursos económicos de los que se podrá hacer uso. Causas de disolución y destino del patrimonio en el supuesto, que no podrá desvirtuar el carácter no lucrativo de la entidad.”⁹

Dentro del Artículo tres del Acuerdo Gubernativo 512-98, Reglamento de Inscripción de Asociaciones Civiles; establece el contenido del cuerpo estatutario que regirá la actuación y funcionamiento de las asociaciones civiles en el país, y regula que dentro del articulado de la escritura de constitución deberá llenar por lo menos el siguiente contenido:

I. Denominación, naturaleza, objeto, domicilio, plazo y fines.

II. De los asociados:

a) Requisitos de ingreso.

b) Derechos y deberes.

III. Estructura orgánica:

a) De la asamblea general: Integración, sesiones, convocatoria resoluciones, quórum y atribuciones.

b) De la junta directiva: integración, elección de los miembros, toma de posesión y duración en los cargos, resoluciones y atribuciones.

⁹ Aguilar Guerra. **Ob. Cit.** Pág. 183.



- c) Del presidente: funciones o atribuciones.
- d) Del vicepresidente: funciones o atribuciones.
- e) Del secretario: funciones o atribuciones.
- f) Del tesorero: funciones o atribuciones.
- g) De los vocales: funciones o atribuciones.

IV. Del patrimonio y régimen económico:

- a) Integración.
- b) Destino.
- c) Fiscalización del patrimonio.

V. Del régimen disciplinario:

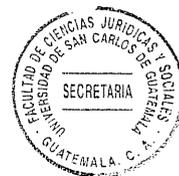
- a) Faltas.
- b) Sanciones.
- c) Procedimientos y
- d) Recursos.

VI. De las modificaciones a los estatutos:

- a) Solicitud.
- b) Estudio.
- c) Quórum de aprobación.
- d) Resolución.

VII. De la disolución y liquidación:

- a) Causas y procedimientos.



VIII. Disposiciones finales:

a) Interpretación de los estatutos.”

1.8. Inscripción de la asociación civil

La “asociación civil obtiene su personalidad jurídica para la realización de determinados fines colectivos, para lo cual las normas jurídicas le reconocen capacidad para ser titular de derechos y contraer obligaciones, esto es; capacidad para adquirir y poseer bienes de todas clases, para contraer obligaciones y ejercitar acciones judiciales, para poder cumplir sus fines y objetivos, para lo cual deben de inscribirse en el registro respectivo.”¹⁰

En Guatemala actualmente el registro respectivo es el de las personas jurídicas, que se encuentra a cargo del Ministerio de Gobernación, el que tiene como función la inscripción, registro y archivo de las personas jurídicas que regula el Código Civil, Decreto Ley 106, en los Artículos 438 al 440, que se refieren básicamente a la inscripción de asociaciones, patronatos y comités. Para darse lo anterior en el Artículo 102 de la ley del Registro Nacional de las Personas, Decreto 90-2005 del Congreso de la República, establece que: “Del Ministerio de Gobernación. Queda a cargo del Ministerio de Gobernación, a través del Registro de las Personas Jurídicas, la inscripción y registro de las personas jurídicas reguladas en los Artículos 438 al 440 del Código Civil y demás leyes, debiendo para el efecto implementar los mecanismos y procedimientos para su inscripción, registro y archivo, así como emitir los reglamentos

¹⁰ Lasarte. **Ob. Cit.** Pág. 1256.



y el arancel respectivo para el fiel cumplimiento de sus funciones y el cobro por los servicios que presta.

El Registro de las Personas Jurídicas, tendrá su sede central en el departamento de Guatemala y podrá tener subsedes o delegaciones en los departamentos o municipios que determine el Ministerio de Gobernación, a cargo de uno o varios registradores que deberán ser abogados y notarios, colegiados activos, guatemaltecos de origen, estar en el goce de sus derechos ciudadanos y ser de reconocida honorabilidad.

Se exceptúan de la aplicación del presente Artículo, el registro, autorización e inscripción de las asociaciones de vecinos, asociaciones comunitarias para el desarrollo, asociaciones de las comunidades de los pueblos indígenas a que se refieren los Artículos 19, 20 y 21 del Código Municipal y a que se refiere la Ley de los Consejos de Desarrollo Urbano y Rural tales como las organizaciones de los Consejos Municipales de Desarrollo -COMUDES-, y los Consejos Comunitarios de Desarrollo -COCODES-. Así como los Comités Educativos -COEDUCAS- y las Juntas Escolares reguladas por el Acuerdo Gubernativo Número 327-2003 de fecha 30 de mayo de 2003, los cuales se inscribirán para su registro y autorización ante la municipalidad del lugar que les corresponda...”.

La normativa anterior deja sin efecto la obligación de inscribir a las asociaciones civiles en el registro civil, a cargo de las municipalidades de Guatemala, que fue derogada con la nueva ley del Registro Nacional de las Personas, (RENAP).



Así también se encuentra regulado específicamente en el Acuerdo del Ministerio de Gobernación número 649-2006, publicado el 16 de junio de 2006 y en vigencia a partir del día siguiente, que contiene la creación del Registro de las Personas Jurídicas a cargo de dicho ministerio.

Sin embargo, como se observa, existe una excepción a la norma general de inscribir las asociaciones civiles en el Registro de las Personas Jurídicas, del Ministerio de Gobernación; siendo para las asociaciones de vecinos, asociaciones comunitarias para el desarrollo, asociaciones de las comunidades de los pueblos, los Consejos Municipales de Desarrollo -COMUDES-, y los Consejos Comunitarios de Desarrollo -COCODES-, así como los Comités Educativos -COEDUCAS- y las Juntas Escolares; cuya recepción, registro, autorización e inscripción se realizará ante la municipalidad del lugar que le corresponda.

Por lo que a contrario sensu, todas las demás personas jurídicas de carácter civil, se deben de inscribir en el Registro de las Personas Jurídicas del Ministerio de Gobernación.

La razón es debido a que los legisladores consideraron que la creación de un registro nacional de personas naturales, a cargo del Registro Nacional de las Personas, no debe desvirtuar otros registros, como el de las asociaciones anteriores, que deben tener un tratamiento especial, procurando fundamentalmente las facilidades de su registro e inscripción ante autoridades que estén cerca de la población y faciliten los trámites relacionados con el funcionamiento de las mismas.



En el caso de la Municipalidad de Guatemala, para regular el registro de las asociaciones que le corresponde, se emitió el Acuerdo COM-020-08 del Consejo Municipal de la ciudad de Guatemala, publicado en el Diario oficial el 14 de julio de 2008 y en vigencia un día después. El cual creó el Registro de Asociaciones de Vecinos y Otras Formas de Organización Comunitaria, a cargo de la Dirección de Desarrollo Social, de la Municipalidad de Guatemala. Dicho Acuerdo Municipal regula la autorización e inscripción en su Artículo dos, específicamente de las siguientes personas jurídicas:

- a) Asociaciones de vecinos.
- b) Asociaciones comunitarias para el desarrollo.
- c) Asociaciones de las comunidades de los pueblos indígenas.
- d) Organizaciones de los Consejos Municipales de Desarrollo -COMUDES-.
- e) Consejos Comunitarios de Desarrollo -COCODES-.
- f) Comités Educativos -COEDUCAS-.
- g) Las juntas escolares.

La inscripción de las asociaciones civiles, se hará directamente, en el Registro de las Personas Jurídicas, a cargo del Ministerio de Gobernación, para lo cual es necesario llenar los siguientes requisitos:

- a) Solicitud dirigida al señor Ministro de Gobernación.
- b) Testimonio de la escritura constitutiva y copia legalizada o duplicado firmado y sellado en original del testimonio.



- c) Si se acompaña copia legalizada del testimonio la misma debe de llevar un timbre fiscal adherido de 0.50 centavos por hoja.
- d) Timbre fiscal de 0.50 sin adherir para la razón registral.

También se debe de inscribir al representante legal de la asociación civil, quien es el presidente de la junta directiva de la misma. La duración en los cargos de la junta directiva queda a discreción de los asociados, en vista de que tampoco está regulado dentro de la legislación guatemalteca, pero debe de quedar plasmado claramente dentro de los estatutos, generalmente es por dos años y pueden ser reelectos para períodos subsiguientes.

Para su inscripción en el Registro Electrónico de Personas Jurídicas del Ministerio de Gobernación, se deben de llenar los siguientes requisitos:

- a) Solicitud dirigida al Ministro de Gobernación.
- b) Acta notarial de nombramiento. El acta notarial debe llevar adheridos: timbre fiscal de Q. 100.00 y de Q. 0.50 por hoja, y timbre notarial de Q. 10.00, los cuales deben identificarse en el texto del acta, usualmente en el cierre de la misma.
- c) Copia del acta notarial del nombramiento, firmada y sellada en original.
- d) Timbre fiscal de 0.50 centavos sin adherir, para la razón registral.

Es importante indicar que en el caso de las asociaciones civiles, su reconocimiento como persona jurídica se da en el mismo momento que se realiza su inscripción en el Registro de las Personas Jurídicas del Ministerio de Gobernación; y en el caso de las asociaciones de vecinos y otras formas de organización comunitaria de la Dirección de



Desarrollo Social, en el momento mismo de su registro en la Municipalidad de Guatemala; sin embargo, debe de considerarse que ésto no sucede con otro tipo de organizaciones civiles como las fundaciones y las iglesias, cuya aprobación de los estatutos y reconocimiento de la personalidad jurídica, requiere necesariamente de un Acuerdo del Ministerio de Gobernación, que debe de ser publicado en el Diario de Centroamérica.

1.9. Libros y contabilidad de la sociedad civil

Una vez creada la asociación, registrada su escritura pública de constitución y en consecuencia sus estatutos, es recomendable que la asociación lleve un libro de actas, donde se registrarán las sesiones de los órganos de gobierno de la asociación, con especial referencia a los acuerdos adoptados. Un libro de asociados que es un registro de las altas y bajas de asociados que se van dando en la institución, así como los libros de contabilidad, que se llevarán al registro correspondiente, para que los legalicen. Los libros se pueden comprar en las librerías y ya vienen preparados para poder ser legalizados, el objetivo primordial de la contabilidad es que permita obtener la imagen fiel del patrimonio, del resultado y de la situación financiera de la entidad, así como las actividades realizadas; y así poder efectuar en un momento dado un inventario de sus bienes.

Estos libros registran los datos fundamentales de la vida de la asociación, y son el referente legal ante terceros y ante los propios asociados, de los acuerdos,



composición, origen y destino de los recursos económicos de la asociación, de ahí la importancia de tenerlos al día.

En Guatemala dentro de la legislación ordinaria, no se encuentra regulada la obligación de llevar libros específicos o de contabilidad por parte de las asociaciones civiles, en virtud de que el Código Civil, Decreto Ley 106; únicamente regula la obligación para las asociaciones civiles extranjeras, al regularlo en el Artículo 30, en donde se establece lo siguiente: “Las compañías o asociaciones extranjeras que tengan negocios en la República, están obligadas:

- 1o.- A establecer agencias o sucursales que atiendan dichos negocios;
- 2o.- A tener contabilidad, en forma legal y escrita en español, en que consten las operaciones o negocios que verificaren en el país; y
- 3o.- A someterse a las leyes y tribunales de la república para la decisión de las cuestiones judiciales a que den lugar los negocios de la agencia o sucursal.”

Como se observa, se establece claramente que solo las asociaciones civiles extranjeras están obligadas a llevar contabilidad, y que la misma debe de ser registrada en forma legal y en español, sin embargo, no hay una normativa específica que regule como llevar la contabilidad en forma legal para las asociaciones extranjeras, ya que en Guatemala, existen normas jurídicas que la regulan solamente para los comerciantes, de acuerdo con los Artículos 368 al 381 del Código de Comercio, Decreto 2-70 del Congreso de la República, y no existe ninguna regulación para las personas jurídicas civiles.



En las leyes tributarias es donde se establece la obligación de llevar contabilidad por parte de las asociaciones civiles nacionales, ya que éstas están condicionadas a llevarla, bajo las siguientes normas.

En el caso del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92 del Congreso de la República, establece que para aceptarle al contribuyente como deducible una donación que haya realizado a favor de una asociación o fundación no lucrativa, se debe de cumplir con reglas bastante estrictas para el reconocimiento de dicho “gasto” por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, además de imponer un límite al monto máximo que se puede aceptar por este concepto. Así se tiene que del Artículo 37 y 38 literales d) y s) de esta ley se desprende que la Superintendencia de Administración Tributaria, aceptará la deducibilidad de las donaciones bajo las siguientes condiciones:

- a) Que puedan comprobarse fehacientemente, haber sido otorgadas a favor del Estado, las Municipalidades y sus empresas; a las asociaciones y fundaciones no lucrativas de asistencia, servicio social, a las Iglesias, entidades y asociaciones de carácter religioso, y partidos políticos; todas debidamente autorizadas.
- b) La deducción máxima permitida por este concepto en cada período de liquidación definitiva anual, no podrá exceder del cinco por ciento (5%) de la renta neta, ni de un monto máximo de quinientos mil quetzales (Q.500, 000.00) anuales.
- c) En caso de donación de derechos o bienes, la deducción por este concepto no puede exceder el costo de adquisición o construcción, no amortizado o depreciado, según corresponda a la fecha de su donación.



- d) Las asociaciones y fundaciones no lucrativas de asistencia, servicio social, las iglesias, las entidades y asociaciones de carácter religioso y los partidos políticos, para que proceda la deducibilidad de las donaciones que reciben, deben estar debidamente constituidas y registradas, llevar contabilidad completa, inscribirse como contribuyentes en el Registro Tributario Unificado y presentar declaración jurada anual con los anexos y requisitos que establece el Artículo 54 de esta ley.
- e) Para la comprobación de lo anterior y verificar la utilización de las donaciones recibidas, en los destinos previstos, estarán sujetas a la fiscalización por parte de la Administración Tributaria.
- f) En caso que se establezca que las donaciones no coinciden con los registros contables de la entidad que la recibe, no se aceptará la deducción al contribuyente que la otorgó y de encontrarse indicios de defraudación tributaria, se presentará la denuncia correspondiente.

Como se describe en la literal d, de estas condiciones limitativas para aceptar la deducibilidad de la donación, existe la obligación de que las asociaciones y fundaciones no lucrativas, lleven contabilidad completa; entendiéndose por ésta el llevar todos los libros, siendo los siguientes: de inventarios y de primera entrada o diario, el mayor o centralizador y el de estados financieros, los cuales no deberán ser autorizados por el registro mercantil, en virtud de que esta obligación es exclusiva para las empresas mercantiles y no para las entidades civiles.

Sin embargo, sí es obligación que estos libros sean habilitados por la Superintendencia de Administración Tributaria, ya que ésta norma es de carácter general para cualquier



persona que se encuentre obligada a llevar contabilidad, y está establecida en el Artículo 29 de la ley del impuesto del Timbre y Papel Sellado Especial para Protocolos, Decreto 37-92 del Congreso de la República, e incluso se incurre en una multa de Q 1,000.00, si no se hace la habilitación de los libros dentro de los 30 días siguientes a la inscripción en el Registro de las Personas Jurídicas a cargo del Ministerio de Gobernación.

1.10. Control fiscal de las asociaciones civiles

De acuerdo a los objetivos no lucrativos que desarrollan las asociaciones, tendrán que solicitar ante la institución competente, la solicitud de reconocimiento como organización de carácter social sin fines de lucro, y gozar de los incentivos fiscales que las leyes tributarias les otorguen.

En Guatemala la institución encargada de administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos es la Superintendencia de Administración Tributaria, para llevar a cabo dicho control, inicialmente los contribuyentes se deben de inscribir en el Registro Tributario Unificado; dependencia de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Para llevarse a cabo la inscripción de las asociaciones civiles en el Registro Tributario Unificado, con fundamento en el Artículo 2 numeral 5 del Reglamento del Impuesto Sobre la Renta, Acuerdo Gubernativo 206-2004, se debe de cumplir con ciertos



requisitos que deben de acompañarse a la solicitud, y que ya en la práctica se convierten en los siguientes:

- a) Formulario de inscripción SAT-0016.
- b) Original y fotocopia del documento que contenga la escritura pública y estatutos constitutivos de la entidad, inscrito en el registro correspondiente.
- c) En el caso de asociaciones constituidas antes del 07 de agosto de 1998, deberán presentar fotocopia simple legible del Acuerdo Gubernativo en que se les reconocía como personas jurídicas, es decir, de la fotocopia simple de la publicación del mismo en el diario oficial de su inscripción.
- d) Original y fotocopia del acta notarial del nombramiento del representante legal, inscrita en el registro correspondiente. (El acta debe tener adherido el timbre fiscal de Q. 100.00 y de Q. 0.50 por hoja, así como un timbre notarial de Q.10.00).
- e) Original y fotocopia de la cédula de vecindad del representante legal.

La obligación de presentar el Acuerdo Gubernativo y de la publicación del mismo en el diario oficial antes del 7 de agosto de 1998, se debe a que en esa fecha entró en vigencia el Acuerdo Gubernativo 512-98, Reglamento de Inscripción de Asociaciones Civiles; que eliminó este requisito, dejándolo únicamente para las iglesias que no se constituyen como asociaciones y para las fundaciones civiles.

Una vez cumplido los requisitos dentro de las cláusulas de la escritura pública de constitución, solicita su inscripción como exenta de los diferentes impuestos que



administra la Superintendencia de Administración Tributaria, siendo básicamente los siguientes:

- a) Al Valor Agregado (IVA).
- b) Sobre la Renta (ISR).
- c) De Solidaridad (ISO).
- d) Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos.

Para lo cual la Superintendencia de Administración Tributaria, emite la resolución administrativa correspondiente, otorgando o denegando la exención; y como toda resolución es susceptible de ser impugnada por inconformidad en la vía administrativa tributaria, si así lo desea la asociación civil, de resultarle desfavorable.





CAPÍTULO II

2. Organización no gubernamental, ONG

ONG, es la sigla de organización no gubernamental. “Se trata de entidades de iniciativa social y fines humanitarios, que son independientes de la administración pública y que no tienen afán lucrativo, es una Institución no gubernamental, lo que sirve para diferenciarla de que no pertenece al gobierno del Estado y por lo tanto es apolítica.”¹¹

Una ONG puede tener diversas formas jurídicas:” asociación, fundación, cooperativa, etc. Lo importante es que nunca buscan las ganancias económicas, sino que son entidades de la sociedad civil que se basan en el voluntariado y que intentan mejorar algún aspecto de la sociedad. La ONG suele financiarse a través de la colaboración de los ciudadanos, de los aportes estatales y de la generación propia de ingresos (mediante ventas o la organización de eventos, por ejemplo). Parte de sus recursos pueden destinarse a la contratación de empleados de tiempo completo (es decir, que no trabajan de manera voluntaria sino que se dedican exclusivamente a las tareas de la organización).”¹²

El término ONG (organización no gubernamental) “es un término genérico que abarca a muchas organizaciones sin fines de lucro que no dependen estructural, orgánica o funcionalmente del Gobierno. Ese término, originado en una vieja referencia

¹¹UNESCO. **Organismos no gubernamentales que trabajan en educación para el Desarrollo sostenible y en educación ambiental en América Latina y el Caribe.** Pág. 1

¹² **Ibíd.**



documental de la Organización de las Naciones Unidas, ha sido criticado porque solamente se basa en la independencia de la organización frente al aparato gubernamental y, por tanto, podría dar la impresión equivocada de que incluye también a organizaciones no gubernamentales de carácter lucrativo. La mayoría de las ONG's utilizan la figura jurídica de la asociación civil o la de la fundación, sin embargo; existen asociaciones civiles y fundaciones que los organismos internacionales calificarían como gubernamentales, e, igualmente, existen ONG's que no son asociaciones civiles ni fundaciones. La doctrina tiende a sustituir la calificación de ONG's por la de Organizaciones de Promoción Humana y Desarrollo Social."¹³

En Guatemala no se sabe con exactitud cuántas organizaciones no gubernamentales funcionan, ya que como se verá mas adelante, uno de los problemas es que con este concepto se confundían fundaciones y asociaciones civiles, por lo que los registros civiles y fiscales del país tienen ese problema, y lograr esa depuración actualmente resulta imposible, dada la cantidad de instituciones no lucrativas que aparecen en dichos registros.

Una organización no gubernamental tiene varias fuentes de financiamiento, entre las cuales se encuentran:

- a) Fondos procedentes de particulares: Suele ser la formación más extendida de financiamiento. Dentro de este tipo se puede encontrar:

¹³ **Ibíd.** Pág. 3



- Cuotas que se fijan a los asociados.
 - Donaciones internas e internacionales que se reciben.
- b) Fondos procedentes de las administraciones públicas: este tipo de financiamiento ha sido un tema muy debatido, por la contradicción que implica el hecho de que las asociaciones que se definen como no gubernamentales, dependan de las administraciones públicas. Se distinguen:
- La subvenciones.
 - Los contratos y los convenios.
- c) Fondos procedentes de las empresas: Quienes generalmente lo hacen con intención de patrocinio y raramente solo por la intención de ayudar.
- d) Fondos procedentes de otras organizaciones: Existe un número considerable de fundaciones, que a su vez dan financiamiento a proyectos del sector no lucrativo.

De lo descrito anteriormente, se puede concluir con la siguiente definición de organización no gubernamental como: una entidad de carácter eminentemente privado, con fines y objetivos bien definidos por sus integrantes, de carácter no lucrativo, creada independientemente de los gobiernos locales, regionales y nacionales, así como también de los organismos internacionales.

En Guatemala, todo lo concerniente a su regulación se encuentra en la Ley de Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo, contenida en el Decreto 002-



2003 del Congreso de la República, publicado el 24 de febrero de 2003 y en vigencia 8 días después. Es con esta ley que aparece regulada por primera vez en el país una legislación específica para estas instituciones, y es aquí donde se comienza a dar la confusión entre asociaciones civiles y organizaciones no gubernamentales propiamente dichas, ya que antes de este Decreto, en Guatemala se le denominaba indistintamente a una asociación civil, como organización no gubernamental.

Es entonces, con la promulgación de esta ley, que legalmente se crea la figura de las organizaciones no gubernamentales, como algo diferente bajo este tipo de constitución, y de donde se desprende la no inclusión de esta figura dentro del articulado de la ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92 del Congreso de la República; en vista de que aunque esta figura tampoco se encuentra específicamente en las otras leyes tributarias guatemaltecas, la forma de redacción de las mismas permite de alguna manera ubicarlas dentro de su texto normativo, lo que no sucede con la ley del Impuesto Sobre la Renta.

2.1. Objeto de la organización no gubernamental

Creadas independientemente a los gobiernos, “las organizaciones no gubernamentales, cuentan en su organización con personal asalariado y una gran mayoría de personas voluntarias, sin ánimo de lucro, que desempeñan su labor en los ámbitos de la ayuda humanitaria, salud pública, investigación, desarrollo económico, desarrollo humano, cultura, derechos humanos, transferencia tecnológica, ecología, cultura, educación,

deporte, servicios sociales, aplicación de tratados internacionales y medio ambiente, entre otras cuestiones.”¹⁴

No tratan de reemplazar las acciones de los Estados u organismos internacionales en sus correspondientes países, sino de cubrir y ayudar en aquellas áreas en las cuales no existen políticas sociales, o bien, cuando estas políticas resultan insatisfactorias para algunos grupos de la sociedad. También denuncian las infracciones de los gobiernos, la corrupción y los abusos.

La Ley de Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo, Decreto 002-2003 del Congreso de la República, tiene por objeto normar la constitución y funcionamiento de las organizaciones no gubernamentales en Guatemala, para lo cual el Estado facilitará su inscripción y registros correspondientes y ejercerá su fiscalización de conformidad con la Constitución Política y leyes de la República.

2.2. Naturaleza de la organización no gubernamental

De acuerdo con su fórmula jurídica, la organización no gubernamental, doctrinariamente pueden ser asociaciones, fundaciones o congregaciones religiosas que se rigen por sistemas jurídicos diferentes. Todas ellas, eso sí, se caracterizan por ser entidades sin ánimo de lucro, comprometidas a realizar una actividad de forma estable, y deben quedar legalmente inscritas en el registro civil correspondiente.

¹⁴ www.unesco.org/education/uie



En Guatemala las organizaciones no gubernamentales, son “las constituidas con intereses culturales, educativos, deportivos, con servicio social, de asistencia, beneficencia, promoción y desarrollo económico y social, sin fines de lucro. Tendrán patrimonio propio proveniente de recursos nacionales o internacionales, y personalidad jurídica propia, distinta de la de sus asociados”. Según lo regulado por la Ley de Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo en el Artículo dos.

2.3. Finalidades de la organización no gubernamental

Los fines de estas entidades, deben de ser descritos en forma precisa y se debe de evitar generalidades que no den una idea exacta de los mismos. Los fines y actividades son junto a la denominación de la organización no gubernamental, lo que la distingue de otras personas jurídicas similares.

El fin de las organizaciones no gubernamentales, está dado por cuatro objetivos que son:

- a) Entidades que prestan un servicio a la sociedad.
- b) Organizaciones de voluntariado.
- c) Entidades sin ánimo de lucro.
- d) No tiene que ver con ninguna institución política gubernamental.

En Guatemala las finalidades deberán establecerse en su escritura pública de constitución como organización no gubernamental, según lo regulado en el Artículo tres



de la Ley de Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo, y en ella deberán incluirse entre otras:

- a) Ser asociación sin fines de lucro y de beneficio social.
- b) Promover políticas de desarrollo de carácter social, económico, cultural y de ambiente.

2.4. Forma de constitución de la organización no gubernamental

Las organizaciones no gubernamentales, jurídicamente adoptan diferentes estatus, tales como: asociación, fundación, corporación y corporativa, entre otras formas. Una clasificación usada como forma de constitución, para los tipos de organizaciones no gubernamentales, es la siguiente:

- a) Organizaciones voluntarias.
- b) Agencias u organismos de servicios no lucrativos.
- c) Organizaciones no gubernamentales para el desarrollo.

Al respecto la ley en Guatemala establece que las organizaciones no gubernamentales, deberán constituirse por medio de escritura pública y por el acto de su inscripción en el Registro Civil de la cabecera municipal del lugar en que constituyan su domicilio, adquieren personalidad jurídica propia y distinta de sus asociados. El acto de inscripción no convalida las disposiciones de sus estatutos que adolezcan de nulidad o sean anulables. La acción correspondiente podrá ejercitarse por quien tenga interés en el asunto o los órganos jurisdiccionales correspondientes, de conformidad con lo



regulado en el Artículo tres de la Ley de Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo.

Como se comentó anteriormente para las asociaciones civiles, siempre prevalece y por los mismos motivos ya comentados, el requisito indispensable de que tiene que formalizarse la constitución de la organización no gubernamental en escritura pública.

Asimismo; en forma similar que las asociaciones civiles, con la nueva ley del Registro Nacional de las Personas, (RENAP), Decreto número 90-2005 del Congreso de la República, ya no deben de inscribirse en los registros civiles de las municipalidades; sino en el Registro de las Personas Jurídicas del Ministerio de Gobernación.

2.5. Denominación de la organización no gubernamental

Aplican las mismas reglas, aunque no reguladas legalmente para las asociaciones civiles, en cuanto a que sus nombres no deben ser similares, que creen confusión, induzcan a error, como aquellas denominaciones que usan palabras que son propias de otras entidades, o que se asemejan o que sean iguales a otras organizaciones no gubernamentales ya constituidas e inscritas legalmente, ya que también para la denominación de este tipo de organización, no existe una regulación amplia en la legislación guatemalteca.

Para evitar que se deniegue la inscripción, por existir una organización no gubernamental con denominación igual o parecida, es conveniente previamente a su



inscripción, en el caso de Guatemala, solicitar al Registro de las Personas Jurídicas del Ministerio de Gobernación, una certificación de nombre no coincidente.

Sin embargo, para este caso específico de figura jurídica, la legislación si obliga, que para distinguir las de cualquier otro tipo de organización civil, deben de incluir en su denominación la sigla ONG y que por las obligaciones que contraigan responderá únicamente con su patrimonio, según lo regulado en el Artículo seis de la Ley de Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo.

Esta regulación es muy importante, ya que establece que deben de indicar en su denominación, que son organizaciones no gubernamentales, agregando la sigla ONG, lo cual constituye la razón principal para que se les considere como un ente diferente a una asociación civil, ya que se considera que existen entonces, por un lado las asociaciones civiles reguladas por el Código Civil, Decreto Ley 106, y por otro las organizaciones no gubernamentales, reguladas por su propio Decreto 02-2003 del Congreso de la República; y este es el motivo de estar o no exentas al Impuesto Sobre la Renta.

Por otro lado esta regulación legal, deja claro la responsabilidad limitada de las organizaciones no gubernamentales, lo que no sucede expresamente con las asociaciones civiles; por lo que en el momento de una ejecución de tipo civil, responden únicamente con su patrimonio, independientemente del de los asociados.



Así también establece la ley de merito, que podrán estar constituidas como asociaciones civiles, fundaciones u organizaciones no gubernamentales propiamente dichas, constituidas bajo el amparo del Artículo cuatro de la Ley de Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo.

Lo anterior como se observa constituye el argumento legal para indicar que las organizaciones no gubernamentales, en realidad son una especie de las sociedades civiles, y por lo tanto gozan de los mismos privilegios fiscales que éstas, y esto representa el otro lado a favor de la polémica, de si se encuentran las organizaciones no gubernamentales exentas del Impuesto Sobre la Renta; ya que siendo el género la asociación civil y ésta se encuentra exenta, la especie, es decir, la organización no gubernamental, también debería de considerarse exenta.

2.6. Requisitos de la organización no gubernamental

Al contrario de las asociaciones civiles, que no tienen requisitos en cuanto al número de asociados, ya que incluso podrían ser solo dos; para constituir una organización no gubernamental, si es necesario contar por lo menos con siete miembros. Así mismo, establece la legislación, que podrán ser incluso personas jurídicas, lo cual no aparece regulado en la legislación guatemalteca para las asociaciones civiles, pero en la práctica es permitido, ya que no hay tampoco prohibición alguna.

También se establece limitaciones al número de extranjeros que pueden participar dentro de una organización no gubernamental; limitándolo a un 25% del personal, lo



cual tampoco sucede con las asociaciones civiles, que podrían estar constituidas en un momento dado, solo con asociados extranjeros en vista de que no tienen ninguna limitación, por no estar regulado nada al respecto.

2.7. Estatutos de la organización no gubernamental

Los estatutos son las reglas fundamentales del funcionamiento de una organización no gubernamental, y se deberá de cumplir con los estatutos mínimos que determina la ley. Los estatutos se pueden adaptar para adecuarse a las necesidades de cada una, y son de carácter obligatorio para todos los asociados. Regulado en el Artículo dos de la Ley de Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo.

En el caso de las organizaciones no gubernamentales deberán incorporar en su escritura de constitución los estatutos mínimos, que serán las reglas de funcionamiento, operación y extinción de las mismas, las cuales deben contemplar:

- a) Denominación, objeto, naturaleza, domicilio, plazo y fines de la ONG.
- b) De los miembros: requisitos de ingreso, derechos y obligaciones.
- c) De la asamblea general: integración, sesiones, convocatoria, resoluciones, quórum y atribuciones.
- d) De la junta directiva: integración, elección de los miembros, toma de posesión y duración en los cargos, resoluciones y atribuciones o funciones.
- e) Del patrimonio y régimen económico: integración, destino y fiscalización.
- f) Del régimen disciplinario: faltas, sanciones, procedimiento y recursos.
- g) Modificación de los estatutos: quórum de aprobación y resolución.



- h) De la disolución y liquidación: causas y procedimientos.
- i) Disposiciones finales: interpretación de los estatutos.

2.8. Inscripción de la organización no gubernamental

Las organizaciones no gubernamentales nacionales y las constituidas en el extranjero, cuyos fines y objetivos sean acordes con lo establecido en la ley de la materia, deben de seguir ciertos pasos que garanticen que las mismas quedan legalmente constituidas e inscritas en el registro correspondiente de estas instituciones. El Decreto 02-2003 del Congreso de la República, ley de Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo, regulaba que para obtener su personalidad jurídica debían inscribirse en el registro civil de la cabecera municipal del lugar en que constituyan su domicilio.

Lo anterior quedó derogado con la eliminación del registro civil de las municipalidades, por la ley del Registro Nacional de las Personas, (RENAP), Decreto 90-2005 del Congreso de la República; que en la actualidad tendrá la función básica de inscribir los hechos y actos relativos al estado civil de las personas individuales, capacidad civil y demás datos de identificación desde su nacimiento hasta la muerte, así como la emisión del documento personal de identificación, delegándole la función de inscribir a las organizaciones no gubernamentales y personas jurídicas civiles en general, así como sus representantes legales y libros de asambleas generales o de juntas directivas; al Registro Electrónico de las Personas Jurídicas a cargo del Ministerio de Gobernación.



Por lo que en forma similar a las asociaciones civiles, los requisitos que actualmente tienen que llenar las organizaciones no gubernamentales para su inscripción, son los mismos que se mencionan en el apartado de las asociaciones civiles.

Los representantes legales también deben de inscribirse en el Registro de las Personas Jurídicas a cargo del Ministerio de Gobernación, la representación legal recae en el presidente de la organización no gubernamental, los cargos generalmente son por dos años, y casi siempre se reeligen por un período más. Esta representación generalmente es delegable en el vicepresidente de la organización. Los requisitos son los mismos que se mencionan en el apartado de las asociaciones civiles.

Posteriormente a su reconocimiento como persona jurídica, se debe de inscribir fiscalmente ante la Superintendencia de Administración Tributaria, a través de la obtención del Número de Identificación Tributaria (NIT), teniendo ésta el cuidado de velar de que realmente se trate de este tipo de persona jurídica y no se trate de engañar al fisco, inscribiendo una entidad que realmente pretenden beneficios fiscales para no pagar impuestos.

2.9. Contabilidad de la organización no gubernamental

Consiste en las anotaciones, cálculos y estados numéricos que se llevan en la organización no gubernamental, para registrar y controlar los valores patrimoniales de la organización. Sirve para:

- a) Proporcionar una imagen numérica de lo que sucede en la vida y en la actividad de la organización no gubernamental.
- b) Registrar y controlar las transacciones de la organización con exactitud y rapidez.
- c) Fuente variada, actualizada y confiable de información para la toma de decisiones.
- d) Proteger los activos de la organización, mediante mecanismos que evidencien en forma automática y oportuna, la malversación de fondos o sustracción de activos.
- e) Explicar y justificar la gestión de los recursos.
- f) Preparar estados financieros.

Al contrario de lo que se manifestó en el apartado de las asociaciones civiles, de que no tienen regulado expresamente la obligación legal de llevar contabilidad (excepto como se mencionó, lo que supletoriamente regulan las leyes fiscales), y de que sí existe la obligación expresa, pero únicamente para las asociaciones civiles extranjeras. Se tiene que en el Decreto 02-2003 del Congreso de la República, ley de Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo, sí se regula que éstas lleven contabilidad, e indica en su Artículo 13, que tienen obligación de inscribirse en la Superintendencia de Administración Tributaria, para su registro y control, y de llevar contabilidad completa, en forma organizada, así como, los registros que sean necesarios, de acuerdo al sistema de partida doble, aplicando principios de contabilidad generalmente aceptados, y apegada a lo que disponen las leyes del país a ese respecto.

Este decreto hace referencia, a la necesidad de tener que llevar contabilidad completa, para lo cual indica cuales son los libros que obligatoriamente tienen que llevar. Estableciendo en el Artículo 14 de la ley de la materia lo siguiente: “La contabilidad de



las organizaciones no gubernamentales constará de los libros de inventario, diario mayor, estados financieros, pudiendo llevarlos de conformidad con los sistemas electrónicos, legalmente aceptados, los cuales serán habilitados por la Superintendencia de Administración Tributaria o en sus dependencias departamentales.”.

Los anteriores libros son los mismos que regula el Código de Comercio, Decreto 2-70 del Congreso de la República, para las empresas mercantiles, así como el uso de la partida doble y de principios de contabilidad generalmente aceptados. Estos principios básicamente son los siguientes:

- a) Unidad de medida: Para reflejar el patrimonio de una empresa mediante los estados financieros, es necesario elegir una moneda y valorizar los elementos patrimoniales aplicando un precio a cada unidad. Generalmente, se utiliza como denominador común a la moneda que tiene curso legal en el país en que funciona el ente o empresa. Como moneda de denominador común, se conoce a la unidad monetaria en la que se llevará la contabilidad, pues todas las operaciones comerciales tiene que demostrarse a través de una unidad monetaria (quetzal, colón, peso, etc.); por tanto, los resultados de la contabilidad representan el movimiento monetario de la organización.

- b) La entidad: En contabilidad, las organizaciones deben tratarse como entidades separadas y distintas de los asociados y directivos, ya que deben guardar su propia identidad jurídica y comercial. Conforme a este principio, se parte del supuesto, de



que una empresa tiene una personalidad jurídica distinta a los de los miembros que la integran. La empresa es un ente jurídico. La contabilidad versará sobre los bienes, derechos y obligaciones de la empresa y no sobre los correspondientes a sus propietarios.

- c) Partida doble: La partida doble indica que una operación causa efectos en dos sectores del balance (debe-haber). Es decir; que no hay deudor sin acreedor, ni acreedor sin deudor.

- d) Conservatismo: Ante la circunstancia de tener que elegir entre dos valores, el contador debe optar por el más bajo, minimizando de esta manera la participación del propietario en las operaciones contables. Este principio general se puede expresar diciendo: "Contabilizar todas las pérdidas cuando se conocen, y las ganancias solamente cuando se hayan percibido".

Una mala interpretación de este principio puede llevar a una exageración y por ende a una mala aplicación del principio contable, resultando una incorrecta presentación de la situación financiera en el resultado de las operaciones contables, hasta incluso llegar a modificar el concepto contable del valor.

- e) Negocio en marcha. Este principio implica la permanencia y proyección de la empresa en el mercado, no debiendo interrumpir sus actividades, sino por el contrario deberá seguir operando de forma indefinida. Implica la continuidad de la empresa.



- f) Consistencia: Este principio se refiere tanto a la consistencia en la aplicación de criterios contables de valuación de partidas y demás criterios (capitalización o no capitalización de desembolsos relacionados con activos fijos, tratamiento contable de los planes de pensiones, tratamiento de mejoras de arrendamientos, etc.).

- g) Costo histórico-original: Todo recurso adquirido por la organización se registrará al valor de compra. Esto indica que la contabilidad refleja diferencia entre el valor en libros y el valor real de un bien a una fecha dada. Asimismo se refiere este principio a la objetividad en el registro de las transacciones.

- h) Período contable. Puesto que las verdaderas utilidades de una empresa tan sólo se podrán determinar al concluir su vida, y ésta es ilimitada, artificialmente se habrá de dividir la vida de la empresa en períodos contables, con el fin de informar acerca de los resultados de operación de dicha empresa y de su situación financiera.

Establece el Decreto 02-2003 del Congreso de la República, ley de Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo, en el Artículo 12, que también es obligación llevar contabilidad por parte de las organizaciones no gubernamentales extranjeras y agrega, que además deberán someterse a las leyes y tribunales de la República de Guatemala, y quedar sujetas a la ley nacional.



2.10. Control fiscal

La ley de Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo es una ley relativamente nueva, razón por la cual ya establece en su articulado que las organizaciones no gubernamentales, tienen obligación de inscribirse en la Superintendencia de Administración Tributaria, para su registro y control.

Asimismo deja plenamente establecido la no violación de la característica principal de este tipo de organizaciones, la de no ser lucrativas, para lo cual regula lo siguiente:

Las organizaciones no gubernamentales son personas jurídicas no lucrativas que tienen prohibición expresa de distribuir dividendos, utilidades, excedentes, ventajas o privilegios a favor de sus miembros. Podrán realizar todas las operaciones de lícito comercio que permitan las leyes y en tal forma podrán obtener recursos que deberán utilizar únicamente para el cumplimiento de sus fines.



CAPÍTULO III

3. Régimen tributario de las asociaciones civiles y organizaciones no gubernamentales, dentro de la legislación guatemalteca

Para la administración del régimen tributario en Guatemala, se creó la Superintendencia de Administración Tributaria, cuya denominación se abrevia SAT; como una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional.

La creación de la SAT fue aprobada por el Congreso de la República, según Decreto número 1-98, el cual entró en vigencia a partir del 21 de febrero de 1998. Dentro de sus principales funciones institucionales se encuentran: ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades.

3.1 Obligaciones tributarias de las asociaciones civiles

Para comprender que se debe de entender por obligación tributaria, en el Artículo 14 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, indica lo siguiente: “La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos



pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.”

En el presente trabajo se tratará con respecto a las asociaciones civiles y organizaciones no gubernamentales; tanto las obligaciones de tipo pecuniario, denominadas obligaciones sustantivas, como las formales, por ejemplo: las que representan la obligación de presentar declaraciones o informes a la Superintendencia de Administración Tributaria. Las obligaciones que corresponden a las asociaciones civiles se presentan según el impuesto, a continuación:

1) Impuesto al Valor Agregado. Decreto 27-92 del Congreso de la República: El Impuesto al Valor Agregado, comúnmente denominado IVA, es un impuesto indirecto al consumo. Es decir; que recae sobre el que realiza el hecho generador, que consiste en el supuesto contemplado en la ley, y que en última instancia corresponde a los usuarios o consumidores finales.

Contrario a lo que se cree comúnmente, que por ser las asociaciones civiles instituciones con fines no lucrativos, al realizar el hecho generador, se encuentran exentas de pagar el Impuesto al Valor Agregado, lo cual no es así; ya que se les considera como consumidores finales comunes y corrientes, es decir, que como cualquier persona natural, deben de pagar Impuesto al Valor Agregado por los



productos y servicios, una vez los consuman o los utilicen directamente, tanto a nivel nacional como en la importación de los mismos, sin tener derecho a exención alguna. Tampoco tienen calidad de contribuyentes, para poder utilizar el pago del Impuesto al Valor Agregado como crédito fiscal (el cual se puede reclamar su devolución o acreditarlo a futuros pagos del impuesto); en virtud de que por las actividades no lucrativas que realizan, no encuadran en la definición de lo que se debe de entender legalmente por contribuyente, que es la siguiente:

El Artículo dos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, indica: “Toda persona individual o jurídica, incluyendo el Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes aún cuando no tengan personalidad jurídica, que realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados de conformidad con esta ley”.

Los dos actos básicos que contempla la ley como hecho generador del Impuesto al Valor Agregado, es la venta y la prestación de servicios, entendiéndose por éstos lo siguiente:

Por venta: Todo acto o contrato que sirva para transferir a título oneroso el dominio total o parcial de bienes muebles o inmuebles situados en el territorio nacional, o derechos reales sobre ellos, independientemente de la designación que le den las partes y del lugar en que se celebre el acto o contrato respectivo. Por servicio: La acción o prestación que una persona hace para otra y por la cual percibe un honorario, interés,



prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que no sea en relación de dependencia.

Como se ha visto en el desarrollo del presente trabajo, las asociaciones civiles no realizan ventas ni prestan servicios de tipo mercantil, ya que sus fines y objetivos son contrarios a esta actividad, en consecuencia; no pueden ser contribuyentes registrados con fines mercantiles, ante la Superintendencia de Administración Tributaria, en el régimen del Impuesto al Valor Agregado; por lo que nunca pueden reclamar como crédito fiscal, el Impuesto al Valor Agregado pagado en sus transacciones de compra de bienes o de pago por servicios adquiridos; y al no estar exentos de su pago, son consumidores finales de dicho impuesto.

Sin embargo, no obstante tener las asociaciones civiles de manera general la calidad de consumidores finales, y por lo tanto la obligación de pagar el IVA, la ley si las exonera de pagarlo y cobrarlo únicamente en dos casos específicos.

El primer caso; es para no pagarlo cuando se reciben los aportes y donaciones a asociaciones civiles, fundaciones e instituciones, educativas, culturales de asistencia o de servicio social y las religiosas no lucrativas, constituidas legalmente y debidamente registradas como tales.

Es importante mencionar que en este caso, existen limitaciones para quienes otorgan la donación, ya que primeramente deben de comprobarse fehacientemente (es decir; deben de constar en escritura pública o bien facturarse al costo del producto,



dependiendo si se trata de donación de un bien inmueble o mueble). Asimismo la deducción máxima permitida por este concepto en cada período de liquidación definitiva anual, no podrá exceder del cinco por ciento (5%) de la renta neta, ni de un monto máximo de quinientos mil quetzales (Q.500,000.00) anuales.

El motivo de la limitación anterior, es evitar las falsas donaciones y exageradas, que lo único que persiguen es rebajar la utilidad neta de las empresas mercantiles (que supuestamente realizan dichas donaciones), con el objeto de no pagar impuestos.

Anteriormente a esta disposición, las empresas mercantiles creaban asociaciones civiles, las cuales eran integradas con los mismos asociados de la empresa mercantil, y a través de supuestas donaciones a estas asociaciones civiles, rebajaban la mayoría o casi la totalidad de la utilidad neta de su empresa mercantil y no pagaban impuesto alguno.

También existe una excepción a la limitación anterior, y se encuentra en las donaciones que se efectúen a las asociaciones civiles y fundaciones, que tengan como finalidad el ser no lucrativas, pero con carácter de científicas y culturales, cuyas donaciones en este caso no tienen limite monetario alguno, ya que cualquier intento en este sentido es inconstitucional, debido a lo que regula la Constitución Política de la República de Guatemala, en su Artículo 88 que establece: "Exenciones y deducciones de los impuestos. Las universidades están exentas del pago de toda clase de impuestos, arbitrios y contribuciones, sin excepción alguna. Serán deducibles de la



renta neta gravada por el Impuesto Sobre la Renta las donaciones que se otorguen a favor de las universidades, entidades culturales o científicas...”.

Así también se tiene que para dejar constancia de parte de la asociación civil, de que recibió la donación otorgada, debe de extender un recibo con determinadas características, que es específico y solamente sirve para respaldo legal de este fin.

El segundo caso; es cuando la ley permite que no cobren el Impuesto al Valor Agregado las asociaciones civiles (no obstante ser consumidores finales), y es en el caso de: Los pagos por el derecho de ser miembro y las cuotas periódicas a las asociaciones civiles o instituciones sociales, gremiales, culturales, científicas, educativas y deportivas, así como a los colegios de profesionales y los partidos políticos.

Lo anterior se considera innecesario contemplarlo como una exención de cobro por parte de la ley del Impuesto al Valor Agregado; al no tener las asociaciones civiles la calidad de contribuyentes registrados del Impuesto al Valor Agregado, por no realizar actividades o actos mercantiles y para este caso específico, por no ser un hecho generador del impuesto.

2) Impuesto Sobre la Renta. Decreto 26-92 del Congreso de la República: El Impuesto Sobre la Renta, es comúnmente denominado ISR. Es un impuesto directo que grava los ingresos de las personas, empresas, u otras entidades legales. Normalmente se calcula como un porcentaje variable a los ingresos netos de la



persona física o jurídica sujeta a impuestos. Es un impuesto que es percibido por el fisco directamente de la persona individual o jurídica, nacional o extranjera, es por así decirlo controlado fiscalmente por medio de nomina de contribuyentes. Contrario al Impuesto al Valor Agregado; que es imposible determinar quiénes serán los que realicen el hecho generador y que están obligados a su pago.

El Impuesto Sobre la Renta en cambio como su nombre lo indica, grava la renta, es decir; la ganancia que produce una inversión, la rentabilidad del capital. También puede ser del producto del trabajo en relación de dependencia, o lo producido por el ejercicio de una profesión liberal, lo cual facilita el control nominal de sus contribuyentes.

Corresponden entonces determinar si las asociaciones civiles se encuentran exentas del Impuesto Sobre la Renta, para lo cual se debe de considerar lo que significa exención:

“Situación de privilegio o inmunidad de que goza una persona o entidad para no ser comprendida en una carga u obligación, o para regirse por leyes especiales. Liberación, libertad, franqueza. Excepción, excusa.”¹⁵

Así mismo el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, en los Artículos 62 y 63 establecen con respecto a la exención lo siguiente:

¹⁵ Guillermo Cabanellas de Torres, **Diccionario jurídico elemental**, Pág. 158



“Artículo 62. 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.”

“Artículo 63. Requisitos. La ley que establezca exenciones, especificará las condiciones y requisitos exigidos para su otorgamiento, los tributos que comprende, si es total o parcial y en su caso, el plazo de su duración. Para las leyes que contengan beneficios fiscales para el fomento de actividades económicas o para el desarrollo de ciertas áreas geográficas, el plazo máximo de su duración será de diez (10) años.”

Otra definición indica: exención es “La dispensa de la obligación tributaria contenida en la misma ley que crea el tributo”.¹⁶ La anterior es una aportación muy importante, ya que ésta es la diferencia esencial entre una exención y una exoneración tributaria, con lo cual comúnmente se confunde; ya que esta última se encuentra contenida “en una ley diferente a la que creó el tributo”.¹⁷ Para el caso de las asociaciones civiles se tiene, que dentro del Artículo 6 literal C, del Decreto 26-92, del Congreso de la República, Ley del Impuesto Sobre la Renta establece lo siguiente:

“Rentas Exentas. Están exentas del impuesto: Las rentas que obtengan las asociaciones civiles o fundaciones no lucrativas legalmente autorizadas e inscritas

¹⁶ Jorge M. Puches, Max F. Viana. **Diccionario tributario y temas afines.** Pág. 133

¹⁷ **Ibid.**



como exentas ante la Administración Tributaria, que tengan por objeto la caridad, beneficencia, asistencia o el servicio social, culturales, científicas de educación e instrucción, artísticas, literarias, deportivas, políticas, profesionales, sindicales, gremiales, religiosas, colegios profesionales, siempre que la totalidad de los ingresos que obtengan y su patrimonio provengan de donaciones o cuotas ordinarias o extraordinarias y que se destinen exclusivamente a los fines de su creación y en ningún caso distribuyan, directa o indirectamente, utilidades o bienes entre sus integrantes. De lo contrario no serán sujetos de esta exención.”

Como se observa, la ley del Impuesto Sobre la Renta, si tiene contemplado literalmente que las asociaciones civiles están exentas de este impuesto, sin embargo, para que se otorgue existen ciertos requisitos indispensables, y estos son:

- a) Que estén agrupadas efectivamente como asociación legalmente autorizadas e inscritas como exentas ante la Administración Tributaria,
- b) Que tengan por objeto la caridad, beneficencia, asistencia o el servicio social, culturales, científicas de educación e instrucción, artísticas, literarias, deportivas, políticas, profesionales, sindicales, gremiales, religiosas, colegios profesionales.
- c) Que la totalidad de los ingresos que obtengan y su patrimonio provengan de donaciones o cuotas ordinarias o extraordinarias y que se destinen exclusivamente a los fines de su creación.
- d) Que en ningún caso distribuyan, directa o indirectamente, utilidades o bienes entre sus integrantes.



De no cumplir con estos requisitos, no serán sujetos de esta exención. Siendo este último requisito, el que la Superintendencia de Administración Tributaria exige su cumplimiento, incluso a través de dejarlo plasmado literalmente en una cláusula dentro de la escritura pública, lo cual deviene ilegal; y mas aun denegarle por esta razón su inscripción como exenta del Impuesto Sobre la Renta, debido a que los requisitos que deben de contener los estatutos de una asociación civil, están regulados legalmente en el Acuerdo Gubernativo número 512-98, que contiene el Reglamento de Inscripción de las Asociaciones Civiles, entre los cuales no se encuentra contenido dicho requisito; el cual, en todo caso si la Superintendencia de Administración Tributaria tiene duda sobre ésto, lo correcto sería llevar a cabo una auditoría fiscal de dicha asociación civil, a través de su Intendencia de Fiscalización, y determinar si distribuye de alguna manera utilidades y como consecuencia quitarle su calidad de exenta del Impuesto Sobre la Renta.

Debe de considerarse que en condiciones normales, los únicos ingresos que la asociación civil puede obtener y que están exentos del Impuesto Sobre la Renta, son los que provengan de donaciones o cuotas ordinarias o extraordinarias y que se destinen exclusivamente a los fines de su creación. Es decir; no les es permitido obtener otro tipo de ingreso producto de ventas o actos mercantiles, ya que ésta es la gran diferencia con una entidad mercantil, sin embargo; se insiste en que varias asociaciones civiles violan esta norma y realizan actos gravados, sin pretender pagar impuestos.



Hay que tomar en cuenta que por tratarse de una exención subjetiva (es decir, que recae sobre la persona jurídica), si estas entidades utilizaran sus ingresos para fines distintos de los señalados en sus estatutos, o en general, se estableciera que han incumplido con cualquiera de los requisitos antes señalados, como el de repartir ganancias, automáticamente se convertirían en sujetos pasivos de los impuestos registrados como exentos en la Administración Tributaria, por operar una condición resolutoria de pleno derecho establecida en la ley; que de cumplirse produce la revocatoria de la exención, y de esta manera procedería la Administración Tributaria a determinar las obligaciones tributarias correspondientes, o iniciar las acciones administrativas o penales respectivas, de acuerdo a las circunstancias.

Por lo que una asociación civil legalmente constituida, y que cumple con todos los requisitos necesarios establecidos en la ley, está exenta de la aplicación del Impuesto Sobre la Renta, y gozará de este derecho siempre y cuando sus ingresos y patrimonio sean destinados únicamente a los fines de su creación y de ninguna forma, distribuya bienes o utilidades entres sus agremiados.

Por lo anterior las asociaciones civiles quedan sujetas a futuras verificaciones de la Administración Tributaria, en el cumplimiento de las condiciones y requisitos exigidos por las respectivas leyes tributarias, y de verificarse alguna infracción a dichas prescripciones legales, se hará acreedora a la sanción correspondiente e inmediatamente queda sin efecto la calificación otorgada de persona exenta, y las operaciones realizadas pasarán a ser consideradas como afectas a cada uno de los impuestos según sea el caso. En Guatemala es práctica común y corriente que se



disfracen actividades mercantiles bajo esta figura, por lo que la fiscalización continua por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria se vuelve obligatoria.

Sin embargo, debe de considerarse que una asociación civil que realiza ambas actividades lucrativas y no lucrativas, en un acto de justicia tributaria, tanto los ingresos como los gastos deben identificarse o distribuirse en proporción a las ventas y o servicios exentos y no exentos. De esta manera se determina exactamente la ganancia afecta al Impuesto Sobre la Renta, es decir, con base exclusivamente a los ingresos que no están exentos.

- Otras obligaciones sustantivas y formales: Las asociaciones civiles también deben de cumplir con la obligación de presentar la declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta, dentro de los tres primeros meses del año calendario, solo que como una entidad exenta, es decir; que a mas tardar lo deberán de hacer el 31 de marzo de cada año.

- Agentes de retención: Una de las obligaciones principales de los contribuyentes registrados ante la Superintendencia de Administración Tributaria, es la de ser agentes de retención del Impuesto Sobre la Renta, para lo cual debe de entenderse por agente de retención:

“Son los sujetos que al pagar o acreditar a los contribuyentes cantidades gravadas, están obligados legalmente a retener de las mismas, una parte de éstas como pago a



cuenta de tributos a cargo de dichos contribuyentes”. Regulado en el Código Tributario en el Artículo 28.

La ley del Impuesto Sobre la Renta, establece varios tipos de retención, siendo imperativa realizarla en el caso de las personas que tengan obligación de llevar contabilidad completa, de acuerdo con el Código de Comercio u otras leyes, y que paguen o acrediten en cuenta rentas a personas individuales o jurídicas, domiciliadas en Guatemala. Así como también existe obligatoriedad, para otros entes o patrimonios afectos que desarrollan actividades mercantiles con inclusión de las agropecuarias, de retener sobre el valor de los pagos, cuando el contribuyente indique en las facturas que emite, que está sujeto a la retención del cinco por ciento (5%), en concepto de Impuesto Sobre la Renta, para lo cual debe de emitir la constancia de retención respectiva y debe de enterar el impuesto dentro de los 10 días siguientes a cada mes.

- Obligación de llevar contabilidad: Para el caso de las asociaciones civiles, tienen obligación de llevar contabilidad completa, en vista de que este es un requisito indispensable para ser sujeto de donaciones y aportes, por lo que encajan en el cumplimiento de esta obligación; y en consecuencia se convierten automáticamente también en agentes de retención.

- Retención a asalariados: Otra de las retenciones importantes es el sistema conocido como de asalariados, que consiste en retener del salario de los trabajadores de las asociaciones civiles, que se encuentran en relación de dependencia, el impuesto



mensual que le corresponde en concepto de Impuesto Sobre la Renta, para lo cual establece el Artículo 67 de esta ley del Congreso de la República:

“Toda persona que pague o acredite a personas domiciliadas en Guatemala, remuneraciones de cualquier naturaleza por servicios provenientes del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia, sean permanentes o eventuales, deben retener el Impuesto Sobre la Renta que corresponda. Igual obligación aplica a los empleados o funcionarios públicos, que tengan a su cargo el pago de sueldos y otras remuneraciones, por servicios prestados a los organismos del Estado, sus entidades descentralizadas, autónomas, las municipalidades y sus empresas. La retención también se aplicará a las personas que además de obtener rentas en relación de dependencia, obtienen rentas de otras fuentes, pero sólo en la parte que corresponda a los ingresos en relación de dependencia.”

Lo anterior significa que esta obligación de retener, es para todos los empleados en relación de dependencia, es decir; en este caso, que trabajen en relación de dependencia para la asociación civil y que obtengan un ingreso mayor de Q. 3,000.00 mensuales, que constituye el límite remuneratorio que contempla la ley.

- Emitir recibos que no deben de ser autorizados por la SAT: Existe una obligación que es propia de las asociaciones civiles, que es de trascendental importancia, y es la obligación de emitir recibos (los cuales no deben de ser autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria), con el fin de acreditar las donaciones que reciben. Para su emisión da una serie de requisitos, que por su importancia se



transcribe a continuación el Artículo 18 del Acuerdo Gubernativo 206-2004, Reglamento de la ley del Impuesto Sobre la Renta.

“Para que proceda aceptar como gasto deducible las donaciones a que se refieren los Artículos 37 literal d) y 38 literal s) de la Ley, éstas deberán acreditarse mediante documento contable que compruebe el ingreso de la donación a la entidad beneficiaria. Dicha donación no podrá ser mayor del cinco por ciento (5%) de la renta neta, ni de un monto máximo de quinientos mil quetzales (Q.500,000.00) anuales, con excepción de las donaciones que se efectúen a las asociaciones civiles y fundaciones no lucrativas científicas y culturales y a las universidades. Si la donación consiste en derechos o bienes, la deducción no puede exceder del costo de adquisición o de construcción, no amortizado o depreciado, según corresponda, a la fecha de su donación. Para los efectos de acreditar las donaciones, constituirá documento contable:

1. Los formularios de ingresos autorizados por la Contraloría General de Cuentas para el caso de donaciones en favor del Estado, las municipalidades y sus entidades.
2. El recibo emitido por la entidad beneficiaria, para el caso de entidades no gubernamentales, que deberá contener como mínimo los siguientes datos:
 - a) Nombre o razón social de la entidad beneficiaria;
 - b) Domicilio Fiscal;
 - c) Número de identificación tributaria (NIT);
 - d) Número correlativo del documento;



- e) Fecha de emisión del documento;
- f) Nombre, razón o denominación social del donante;
- g) Número de identificación tributaria (NIT), del donante;
- h) Domicilio Fiscal del donante; y,
- i) Descripción del bien o monto de la donación en números y letras.

Los datos a que se refieren los incisos del a) al d), siempre deben estar impresos en los recibos elaborados por la imprenta.”

Del Artículo anterior sobresalen dos aspectos importantes: El primero es que en el reglamento indicado (para no caer en la inconstitucionalidad de la ley), se deja ya la excepción en cuanto al monto de las donaciones para asociaciones civiles y fundaciones no lucrativas científicas y culturales y a las universidades, lo cual en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, fue declarado inconstitucional por violar el Artículo 88 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Y el segundo, de gran importancia para el presente trabajo, es que en este Artículo se denomina a las asociaciones civiles y fundaciones como entidades no gubernamentales, es decir; organizaciones no gubernamentales, lo que representa otro argumento de que las asociaciones civiles son organizaciones no gubernamentales.

Las asociaciones civiles tienen en consecuencia que tener mucho cuidado, de que al emitir recibos cumplan con todos los requisitos anteriormente indicados, ya que aunque no los autoriza la Superintendencia de Administración Tributaria, en el caso de ser fiscalizados y existir omisión de éstos; incurren en una multa de Q. 100.00 por cada



documento, de conformidad con el Artículo 94 numeral 2 del Decreto 6-91 del Congreso de la República.

3) Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos. Decreto 37-92 del Congreso de la República de Guatemala. Dentro de la ley denominada comúnmente del timbre, y legalmente: Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos. Decreto 37-92 del Congreso de la República de Guatemala, se encuentra regulada la exención para las asociaciones civiles, tal y como lo manda la doctrina, y se encuentra en el Artículo 10 de esta ley, la cual establece lo siguiente:

“Están exentos del impuesto, los documentos que contengan actos o contratos gravados, realizados por: Las asociaciones civiles, fundaciones o instituciones de asistencia pública o de servicio social a la colectividad, culturales, gremiales, científicas, educativas, artísticas o deportivas; sindicatos de trabajadores, asociaciones civiles solidaristas e instituciones religiosas, siempre que estén autorizadas por la ley, que no tengan por objeto el lucro, que en ninguna forma distribuyan utilidades o dividendos entre sus asociados o integrantes y que sus fondos no los destinen a fines distintos a los previstos en sus estatutos o documento constitutivo.”

Como se observa, siempre se mantiene el principio general de que gozarán de la exención de dicho impuesto, las asociaciones civiles que estén legalmente constituidas y debidamente autorizadas.



Así mismo debe de considerarse ciertos aspectos, ya que el derecho de exención, es posterior a su reconocimiento como exenta por la Superintendencia de Administración Tributaria, para lo cual emite una resolución donde la otorga. Y cuando es negativa la misma puede ser impugnada en la vía administrativa tributaria, por lo que el beneficio de la exención no se puede gozar con anterioridad a que dicha resolución sea legalmente notificada.

Por lo anterior, en el momento de faccionarse la escritura de constitución de las asociaciones civiles, se debe de considerar que se encuentran aún afectas al impuesto del Timbre y Papel Sellado para Protocolos, sin embargo no lo pagan; en virtud de que no consignan valores en las mismas, ya que por regla general los asociados no hacen aportaciones en el momento de constituirse como asociación, en vista de que primero deben de estar legalmente constituidas y luego recibirlas; y como ya se mencionó este tipo de aportaciones actualmente se encuentran reguladas en la ley del Impuesto al Valor Agregado como exentas. Regulado en el Artículo 7 numeral 9 de la ley en mención.

Por la misma razón, cuando se nombra el primer representante legal de la asociación civil, se debe aún cumplir con el requisito de colocarle un timbre de Q. 100.00 y de Q. 0.50 por hoja, como lo ordena el Artículo 5 numeral 5 y 6, del Decreto 37-92 del Congreso de la República, ya que en ese momento todavía no se ha reconocido como exenta. En este error se incurre constantemente, por lo que las actas notariales de los representantes legales de la asociación civil, cuando se presentan para su inscripción en el Registro Tributario Unificado de la Superintendencia de Administración Tributaria,



sin el pago del impuesto, son rechazados hasta que no se subsane este incumplimiento.

Deben de cumplir con la ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, en el caso de la habilitación de libros contables, así como de los libros para celebración de actas de los asociados. Este requisito está contemplado en el Artículo 5 numeral 6 del Decreto 37-92 del Congreso de la República, ésto dentro de los 30 días hábiles posteriores a su inscripción en el Registro de las Personas Jurídicas a cargo del Ministerio de Gobernación.

Es decir; no deben contarse los 30 días hábiles a partir de su inscripción como exenta en el Registro Tributario Unificado, de la Superintendencia de Administración Tributaria, como erróneamente se cree, y debe de tomarse en cuenta que el incumplimiento en tiempo de esta obligación genera una multa de Q. 1,000.00, la cual se debe de cancelar, ya que también como erróneamente se cree, que al estar exento de pagar el impuesto en la habilitación de libros, se está exento de pagar la multa por haberlos habilitado en forma extemporánea. Lo que en realidad sucede es que se está exento de pagar el impuesto en la habilitación de los libros contables, mas no de la multa por hacerlo en forma extemporánea, ya que esto no lo abarca la exención.

4) Impuesto de Solidaridad. Decreto 73-2008 del Congreso de la República: En esta Ley, la exención para la asociación civil se encuentra incluida, observándose que aplican los mismos requisitos para las exenciones anteriormente vistas, ya que la condición es que siempre y cuando, la totalidad de los ingresos que obtengan y su



patrimonio se destinen exclusivamente a los fines de su creación y que en ningún caso distribuyan beneficios, utilidades o bienes entre sus integrantes. La exención se encuentra en el Artículo 4, literal e) del Decreto 73-2008 del Congreso de la República, Ley del Impuesto de Solidaridad, comúnmente conocido como ISO, que establece lo siguiente:

“Están exentos del Impuesto de solidaridad; e) Las asociaciones, fundaciones, cooperativas, federaciones, centrales de servicio y confederaciones de cooperativas, centros culturales, las asociaciones deportivas, gremiales, sindicales, profesionales, los partidos políticos y las entidades religiosas y de servicio social o científico, que estén legalmente constituidas, autorizadas e inscritas en la Administración Tributaria, siempre que la totalidad de los ingresos que obtengan y su patrimonio se destinen exclusivamente a los fines de su creación y que en ningún caso distribuyan beneficios, utilidades o bienes entre sus integrantes. De lo contrario no serán sujetos de esta exención.”

Por lo que para el Impuesto de Solidaridad, ISO; no existe duda alguna, las asociaciones civiles se encuentran exentas de pagar dicho impuesto.

5) Impuesto Sobre Productos Financieros. Decreto 26-95 del Congreso de la República: Esta Ley crea un impuesto específico que grava los ingresos por intereses de cualquier naturaleza, que se paguen o acrediten a personas individuales o jurídicas, domiciliadas en Guatemala, y que no estén bajo la verificación de la Superintendencia de Bancos. Y dentro de las exenciones no se encuentran las asociaciones civiles, por



tal motivo, éstas se encuentran obligadas a pagar dicho impuesto, en el momento de que perciban intereses de cualquier naturaleza y lo que es mas importante de acuerdo con la ley, son agentes retenedores del impuesto.

Es decir; que cuando las asociaciones civiles paguen o acrediten erogaciones por concepto de intereses, debe de efectuar la retención de este impuesto, conforme lo establece el Artículo 8 del Decreto 26-95 del Congreso de la República, excepto cuando sea a instituciones sujetas a verificación de la Superintendencia de Bancos, para lo cual este Artículo establece:

“Las personas individuales o jurídicas que paguen o acrediten en cuenta intereses de cualquier naturaleza, incluyendo los provenientes de títulos valores públicos y privados, a personas individuales o jurídicas, domiciliadas en Guatemala, que no estén sujetas a la fiscalización de la Superintendencia de Bancos, retendrán el diez por ciento (10%) con carácter de pago definitivo del impuesto.

Cuando el pago o acreditamiento de intereses que grava la presente ley, se efectúe a personas fiscalizadas por la Superintendencia de Bancos, no procede aplicar la retención del impuesto, y por lo tanto, los intereses percibidos constituyen parte de la renta bruta sujeta al pago del Impuesto Sobre la Renta.

Cuando el pago o acreditamiento lo efectúen personas sujetas a la fiscalización de la Superintendencia de Bancos, las retenciones con carácter de pago definitivo del impuesto se aplicarán en forma global sobre la totalidad de los intereses pagados o



acreditados a los ahorrantes o inversionistas. En estos casos, la Superintendencia de Bancos no ejercerá un control individual sobre dichas cuentas, ni tampoco podrá hacerlo otro ente fiscalizador.

Las retenciones efectuadas por el pago de este impuesto deberán enterarse a las cajas fiscales dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes siguiente al mes calendario en que se efectuaron las mismas. Para tal efecto, la Dirección General de Rentas Internas proporcionará los formularios correspondientes”.

A continuación se proporciona el listado general de las obligaciones formales más importantes, que deben de cumplir las asociaciones civiles, y se les denomina formales, en vista de que no conllevan el pago de impuesto alguno, y son solo deberes para regularizar su situación ante la Superintendencia de Administración Tributaria, siendo los siguientes:

- a) Inscribirse en el Registro Tributario Unificado, RTU; de la SAT.
- b) Afiliarse como exento a los impuestos anteriormente mencionados. E
- c) Emitir recibos por las donaciones que recibe. (No autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria).
- d) Llevar libros de contabilidad, debidamente habilitados por la SAT.
- e) Actualizar cualquier cambio de la inscripción o situación tributaria, cuando suceda.
Ejemplo: cambio de domicilio fiscal, de contador, de representante legal, etc.
- f) Comunicar por escrito la suspensión o terminación de actividades.



- Organizaciones no gubernamentales: Con respecto a las obligaciones tributarias de las organizaciones no gubernamentales, se puede establecer que son exactamente las mismas que se han mencionado para las asociaciones civiles, únicamente con dos excepciones que son las siguientes:

La primera: consiste en que cuando las organizaciones no gubernamentales extienden recibos por las donaciones que perciben, estos si deben de estar autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria, al contrario de lo que se observó para las asociaciones civiles, que no necesitan de este requisito. Es por esta razón, que las asociaciones civiles pretenden en un momento dado que se les autorice también sus recibos, ya que les otorga más credibilidad ante terceros, sin embargo, no es posible ya que la ley no lo permite. Por motivo de seguir manejando el concepto de que las asociaciones civiles son una cosa y las organizaciones no gubernamentales otra.

La regulación expresa de esta obligación, para las organizaciones no gubernamentales se encuentra en el Artículo 15 del Decreto 02-2003, del Congreso de la República, que establece:

“Donaciones. En los casos en que reciban donaciones, cualquiera que sea su destino, las organizaciones no gubernamentales deberán extender a nombre de las personas donantes recibos que acrediten la recepción de las donaciones, en formularios autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria”.



Para que la Superintendencia de Administración Tributaria, autorice los recibos, es necesario presentar y cumplir con lo siguiente:

- a) Tener actualizado todos sus registros ante la SAT (NIT, dirección, contador, representante legal, declaraciones juradas como exenta, etc.).
- b) Presentar el formulario SAT 45, indicando que es para autorizar recibos para uso de ONG's, (En donde se debe de indicar la imprenta que se encargará de elaborarlos).
- c) Presentar original y fotocopia de la cédula de vecindad del representante legal.
- d) Acta del nombramiento del representante legal, inscrito en el Registro de las Personas Jurídicas del Ministerio de Gobernación.
- e) Debe estar registrado en el Registro Tributario Unificado, como organización no gubernamental.

Nótese que se hace énfasis en que debe de estar inscrita como organización no gubernamental, de lo contrario no se les autoriza recibos; y siguiendo el criterio de literalidad de la Superintendencia de Administración Tributaria, no se menciona en la literal b, a las asociaciones civiles, en virtud de que no se les considera como el genero de las organizaciones no gubernamentales.

La segunda excepción; en cuanto a las diferencias de las obligaciones tributarias entre las organizaciones no gubernamentales con las asociaciones civiles, es el objeto del presente trabajo; en virtud de que como se pudo observar en cada uno de los impuestos que se encuentra regulada la asociación civil, se determina la calidad para ésta, obteniéndose lo siguiente:



- Impuesto Al Valor Agregado, IVA. Consumidor final.
- Impuestos Sobre la Renta, ISR. Exenta.
- Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, Timbre. Exenta.
- Impuesto de Solidaridad, ISO. Exenta
- Impuesto Sobre Productos Financieros. Afecta.

En las tres leyes que aparece la exención (Impuesto Sobre la Renta, Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos e Impuesto de Solidaridad); se encuentra literalmente contemplada la figura de la asociación civil, y en ninguna aparece la figura de la organización no gubernamental, sin embargo, la Superintendencia de Administración Tributaria, la encaja en la regulación legal de las exenciones de dos de ellas, de la siguiente forma.

A) Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos: En el Artículo 10, numeral 4 del Decreto Número 37-92 del Congreso de la República, establece que están exentos:

“del impuesto, los documentos que contengan actos o contratos gravados realizados por las asociaciones civiles, fundaciones o instituciones de asistencia pública o de servicio social a la colectividad, culturales, gremiales, científicas, educativas, artísticas o deportivas; sindicatos de trabajadores, asociaciones civiles solidaristas e instituciones religiosas, siempre que estén autorizadas por la ley, que no tengan por objeto el lucro, que en ninguna forma distribuyan utilidades o dividendos entre sus asociados o



integrantes y que sus fondos no los destinen a fines distintos a los previstos en sus estatutos o documento constitutivo.”

Al regular este Artículo “instituciones de asistencia pública o de servicio social a la colectividad”, encajan perfectamente las organizaciones no gubernamentales, que como se comentó en su oportunidad, surgen legalmente el 24 de febrero de 2003, cuando se promulgó esta ley, es decir; que aunque fue mucho tiempo después de que fuera promulgada la referida ley tributaria en 1992; su redacción amplia permite encajar en ella a las organizaciones no gubernamentales. Lo anterior también sucede en la siguiente ley:

B) Impuesto de Solidaridad, ISO: En el Artículo 4 literal e) del Decreto 73-2008 del Congreso de la República, establece la exención para:

“Las asociaciones, fundaciones, cooperativas, federaciones, centrales de servicio y confederaciones de cooperativas, centros culturales, las asociaciones deportivas, gremiales, sindicales, profesionales, los partidos políticos y las entidades religiosas y de servicio social o científico, que estén legalmente constituidas, autorizadas e inscritas en la Administración Tributaria, siempre que la totalidad de los ingresos que obtengan y su patrimonio se destinen exclusivamente a los fines de su creación y que en ningún caso distribuyan beneficios, utilidades o bienes entre sus integrantes. De lo contrario no serán sujetos de esta exención”



Nuevamente la redacción del Artículo deja la puerta abierta para las organizaciones gubernamentales, encajando perfectamente en la exención, al establecer “entidades religiosas y de servicio social o científico”.

Quedando únicamente el Impuesto Sobre la Renta, que establece lo siguiente.

C. Impuesto Sobre la Renta, ISR: De conformidad con el Artículo 1 del Decreto Número 18-04 que reformó el Artículo 6 literal c) del Decreto 26-92, ambos del Congreso de la República, establece que:

“Están exentas las rentas que obtengan las asociaciones civiles o fundaciones no lucrativas legalmente autorizadas e inscritas como exentas ante la Administración Tributaria, que tengan por objeto la caridad, beneficencia, asistencia o el servicio social, culturales, científicas de educación e instrucción, artísticas, literarias, deportivas, políticas, profesionales, sindicales, gremiales, religiosas, colegios profesionales, siempre que la totalidad de los ingresos que obtengan y su patrimonio provengan de donaciones o cuotas ordinarias o extraordinarias y que se destinen exclusivamente a los fines de su creación y en ningún caso distribuyan, directa o indirectamente, utilidades o bienes entre sus integrantes. De lo contrario no serán sujetos de esta exención”.

Como se observa en este Artículo, las instituciones que están exentas es numerus clausus (número cerrado), al contrario de los Artículos de las leyes anteriormente



mencionadas, en las cuales se otorga la exención en vista de que era numerus apertus (número abierto); en cuanto a las instituciones consideradas como exentas.

Para el caso del Impuesto Sobre la Renta, literalmente se menciona únicamente a las asociaciones civiles y fundaciones que se dediquen a las diversas actividades que ahí se mencionan, es decir; no aparece literalmente las personas jurídicas constituidas como organizaciones no gubernamentales, y la redacción del Artículo no da margen a incluirlas de alguna manera, por no tener la amplitud de la redacción de las leyes anteriores.

3. 2. Una nueva legislación que regula el Impuesto Sobre la Renta

Actualmente en la República de Guatemala se encuentra vigente el Decreto 10-2012 del Congreso de la Republica, Ley de Actualización Tributaria, el cual contiene siete libros, que incluye leyes y reformas a otros impuestos, y específicamente en el libro I se encuentra regulada una nueva ley del Impuesto Sobre la Renta, la cual excepcionalmente entrará en vigencia el uno de enero del 2013. Sin embargo, de manera específica para el tema del presente trabajo se encuentra regulado dentro de esta ley, en el Capítulo II de las exenciones, regulado en el Artículo 11 numeral uno, lo siguiente:

“Están exentas del impuesto: Las rentas que obtengan los entes que destinen exclusivamente a los fines no lucrativos de su creación y en ningún caso distribuyan, directa o indirectamente, utilidades o bienes entre sus integrantes, tales como: los colegios profesionales; los partidos políticos; los comités cívicos; las asociaciones o



fundaciones no lucrativas legalmente autorizadas e inscritas como exentas ante Administración Tributaria, que tengan por objeto la beneficencia, asistencia o el servicio social, actividades culturales, científicas de educación e instrucción, artísticas, literarias, deportivas, políticas, sindicales, gremiales, religiosas, o el desarrollo de comunidades indígenas; únicamente por la parte que provenga de donaciones o cuotas ordinarias o extraordinarias. Se exceptúan de esta exención y están gravadas, las rentas obtenidas por tales entidades, en el desarrollo de actividades lucrativas mercantiles, agropecuarias, financieras o de servicios, debiendo declarar como renta gravada los ingresos obtenidos por tales actividades.”

Como se observa en la redacción de este Artículo, no vendrá a solucionar el problema y temática del presente trabajo, sino que más bien lo mantiene; y se observa que la modificación va mas encaminada a dejar bien claro, que si las instituciones que menciona dicho Artículo, se dedican a actividades lucrativas mercantiles, agropecuarias, financieras o de servicio, deben de declararlas como rentas afectas, y en consecuencia pagar impuesto sobre ellas. Con lo anterior, se pretende regular de mejor manera, lo que se ha insistido en el presente trabajo; que en Guatemala las empresas mercantiles se esconden bajo estas figuras civiles, sobre todo como asociaciones civiles.

Es evidente que en el Artículo anterior claramente existe la misma omisión, y como consecuencia, en esta ley se reitera el mismo error en la redacción de las exenciones para este tipo de entidades, en vista de que se está olvidando incluir expresamente a las organizaciones no gubernamentales, al incluir en la exención exclusivamente a “las



asociaciones o fundaciones no lucrativas legalmente autorizadas e inscritas como exentas ante la Administración Tributaria”, lo cual viene a confirmar la importancia de hacer el presente estudio y también la necesidad en el futuro de modificar el Artículo 11 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, de lo contrario el problema objeto del presente estudio se mantendrá por tiempo indefinido.



CAPÍTULO IV

4. Argumentos en cuanto a si la organización no gubernamental, se encuentra exenta del Impuesto Sobre la Renta

Como se estableció en los capítulos anteriores, las organizaciones no gubernamentales, son personas jurídicas de relativamente reciente creación; y no aparecen taxativamente como exentas en las leyes tributarias, debido a que anteriormente a su surgimiento legal, se les denominaba indistintamente a las asociaciones civiles como organizaciones no gubernamentales, e invariablemente se utilizaron ambas denominaciones en los registros que actualmente existen en el país, al extremo que actualmente se dificulta su control estadístico.

Sin embargo, actualmente se puede afirmar, que es con la promulgación del Decreto 02-2003, Ley de Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo, que surge legalmente esta figura; y es a partir del 24 de febrero de 2003 que fue publicada la ley y su entrada en vigencia ocho días después de su publicación en el diario oficial; por lo que desde el 4 de marzo de 2003, existen legalmente entidades constituidas propiamente como organizaciones no gubernamentales y como asociaciones civiles reguladas por una legislación civil.



4.1. Argumentos en contra de la organización no gubernamental

Para examinar si realmente, las organizaciones no gubernamentales se encuentran exentas del Impuesto Sobre la Renta, se tiene que hacer un análisis partiendo de un principio fundamental del derecho público, el cual tiene como función principal garantizar la seguridad jurídica; que es el principio de legalidad, consagrado en la Constitución Política de la República de Guatemala, y en su Artículo 239 lo norma, cuando establece lo siguiente:

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

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

Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se



concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer procedimientos que faciliten su recaudación”.

Como se observa en la literal b), se encuentra claramente establecido que únicamente el Congreso de la República, puede decretar exenciones a través de la promulgación de una ley, de lo cual se deduce que nadie más, ni ninguna otra institución del Estado puede hacerlo, y el pretender hacerlo caería en un verdadero abuso de poder.

La propia legislación tributaria en el Decreto número 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, en el Artículo 3 en su parte conducente establece lo siguiente:

“Materia privativa. Se requiere la emisión de una ley para:....2. Otorgar exenciones, condonaciones, exoneraciones, deducciones, descuentos, reducciones y demás beneficios fiscales, salvo lo dispuesto en el inciso r) del Artículo 183 de la Constitución Política de la República de Guatemala.”

Esta última salvedad se refiere a una facultad propia y constitucional, que tiene el Presidente de la República de Guatemala, de exonerar de multas y recargos a los contribuyentes que hubieren incurrido en ellas, por no cubrir los impuestos dentro de los términos legales o por actos u omisiones en el orden administrativo.

Teniendo claro lo anterior, es importante examinar las reglas de interpretación tributaria contenidas en el propio Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República,



que proporciona las normas y reglas para establecer algún sentido a las normas jurídicas que forman el derecho legislado. Indicando el Artículo 4 lo siguiente:

“Principios aplicables a interpretación. La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial”. Razón por la cual al tenor del Artículo 5 del código anteriormente mencionado se tiene lo siguiente:

“Integración analógica. En los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del Artículo 4, de este Código. Sin embargo, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias.”

De lo anterior se deduce; que no procede reconocer como entidades exentas a las organizaciones no gubernamentales, en el régimen del Impuesto Sobre la Renta, ni en ningún otro régimen impositivo que no establezca expresamente dentro de sus supuestos, uno en el cual se enmarque dicha entidad, es decir; debe de aparecer expresamente indicada y nombrada la organización no gubernamental, como persona jurídica distinta a una asociación civil.



No es permitido instituir exenciones por aplicación analógica. El hecho de que una organización no gubernamental sea similar a una asociación civil (como se ha demostrado en el presente trabajo), no significa que desde el punto de vista legal, sean lo mismo; ya que la regulación de su existencia, objetivos, fines, funcionamiento, etc., se encuentra regulado en diferentes leyes, por lo que si hubiera sido la misma figura jurídica, no habría necesidad de haber creado una regulación legal aparte y de carácter específica.

También debe de considerarse que la mayoría de leyes tributarias se emitieron con anterioridad a la vigencia del Decreto número 02-2003 del Congreso de la República, Ley de Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo, y que como se ha señalado se puede considerar una ley relativamente nueva, comparada con la entrada en vigencia de la mayoría de leyes tributarias vigentes en el país. Por lo que dichas leyes cuando mencionan el término “asociación” en realidad se refieren a las entidades reguladas por el Código Civil, Decreto Ley 106 y otras disposiciones relacionadas, no así respecto a las organizaciones no gubernamentales, debido a que esta denominación aunque se utiliza de hecho, en forma genérica, para referirse a una diversidad de entidades privadas y por ende distinguirlas de las entidades de gobierno, éstas no existían legalmente con anterioridad a este Decreto, por lo que es hasta este momento que se tipifican y regulan, adoptando una terminología de uso internacional, habiendo surgido a la vida jurídica con un Decreto específico y posterior que no contiene exenciones para estas organizaciones.



Otro argumento legal que viene a confirmar que se trata de una figura totalmente distinta, se encuentra en el Artículo 22 del Decreto 02-2003, del Congreso de la República, que establece lo siguiente:

“Inscripción como ONG. Las asociaciones civiles y las fundaciones constituidas con anterioridad a la vigencia de la presente Ley, pero que cumplan en su escritura constitutiva o su ampliación con los requisitos para ser inscrita como ONG podrán hacer su trámite para inscribirse como tal en el Registro Civil correspondiente”.

Con ésto se tiene que todas aquellas asociaciones civiles y organizaciones no gubernamentales, que existían antes de que aparecieran legalmente las organizaciones no gubernamentales (las cuales como se ha mencionado, de hecho ya existían desde hace años en Guatemala y se denominaban así), con el Decreto 02-2003 del Congreso de la República, las que desearan ser consideradas organizaciones no gubernamentales de conformidad con esa ley, deberán de cumplir con los preceptos de ese Decreto y para ello deben de examinar si sus estatutos satisfacen los requisitos que indica el Artículo 8 de dicha ley. Por la razón de ser específicos y solicitar su inscripción en el registro como organización no gubernamental.

Debe de considerarse también que la ley de Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo, en ningún momento derogó la regulación que se refiere a las asociaciones civiles, ya que no obstante que el Decreto 02-2003 del Congreso de la República establece en el Artículo 24 que se deroga cualquier disposición que se



oponga a lo establecido en dicha ley, en ningún momento fue en contra de la regulación legal de las asociaciones civiles, al tenor de lo siguiente:

El Decreto numero 2-89 del Congreso de la República, ley del Organismo Judicial, en el Artículo 8 establece: “Las leyes se derogan por leyes posteriores:

- a) Por declaración expresa de las nuevas leyes;
- b) Parcialmente, por incompatibilidad de disposiciones contenidas en las leyes nuevas con las precedentes;
- c) Totalmente, porque la nueva ley regule, por completo, la materia considerada por la ley anterior;
- d) Total o parcialmente, por declaración de inconstitucionalidad, dictada en sentencia firme por la Corte de Constitucionalidad. Por el hecho de la derogación de una ley no recobran vigencia las que ésta hubiere derogado”.

De lo anterior se desprende que el Artículo 24 del Decreto 02-2003 del Congreso de la República, aunque indica que deroga lo que se oponga a lo establecido en esa ley, ésto no ocurre con respecto del Acuerdo Gubernativo número 512-98, Reglamento de Inscripción de Asociaciones Civiles, y que establece los requisitos que deben satisfacer las asociaciones civiles, no así las organizaciones no gubernamentales, en consecuencia; no se dan ninguno de los supuestos de derogatoria que señala la ley del Organismo Judicial, por tratase de dos figuras totalmente distintas. Dicho Acuerdo reglamenta disposiciones basadas en el Artículo 18 del Código Civil, Decreto Ley 106, el cual constituye su fundamento y que tampoco se encuentra derogado.



En tal virtud ni el Código Civil, Decreto Ley 106, ni el Reglamento de Inscripción de Asociaciones Civiles, establece disposiciones que contradigan al Decreto 02-2003 del Congreso de la República, por regular supuestos diferentes, puesto que el primero se refiere a las asociaciones en forma general, y el Decreto 02-2003 del Congreso de la República, a las organizaciones no gubernamentales. En consecuencia; las asociaciones civiles no lucrativas se regulan conforme a las disposiciones del derecho común y las entidades constituidas conforme el Decreto 02-2003 del Congreso de la República, por una ley específica.

Por todo lo anterior, es improcedente reconocer como exentas a las organizaciones no gubernamentales, las cuales deben de afiliarse al Impuesto Sobre la Renta y pagar el impuesto cuando corresponda.

4.2. Argumentos a favor de la organización no gubernamental

Habiendo determinado los argumentos en contra, corresponde entonces determinar los argumentos legales a favor, atendiendo a las leyes vigentes en el país; para afirmar y determinar que las organizaciones no gubernamentales, efectivamente se encuentran exentas del Impuesto Sobre la Renta.

Para lo anterior se debe de partir del concepto genérico de lo que es una asociación:

“Acción y efecto de asociar del latin ad, a, y socius, compañero, juntar una cosa o persona con otra. En el derecho civil es una persona jurídica con nombre, patrimonio y órganos propios originados en un contrato plurilateral en la que las partes se obligan a

la realización de un fin determinado de carácter no económico. Se dice que la asociación civil es una corporación en virtud de que sus asociados se deben regir por sus estatutos que deben estar inscritos en el Registro Público a fin de que surta sus efecto contra terceros, por lo tanto, el contrato que le da origen es formal; debe constar por escrito.”¹⁸

Así mismo es necesario definir, que se debe de entender por persona jurídica: “la colectividad de personas o conjunto de bienes que, organizado para la realización de un fin permanente obtiene el reconocimiento por el Estado como sujeto de derecho”.¹⁹

Habiendo determinado, que es asociación y persona Jurídica, interesa determinar cuál es la clasificación legal de las mismas. Para el efecto el Código Civil, Decreto Ley 106, en su Artículo 15, clasifica a las personas jurídicas en:

- 1) Instituciones de derecho público.
- 2) Instituciones de derecho privado.

Estas últimas, que son las que interesan en este trabajo, a su vez están conformadas por: a) asociaciones sin fines lucrativos, las cuales de conformidad con el numeral tres del citado Artículo son: “Las asociaciones sin finalidad lucrativas, que proponen promover, ejercer y proteger sus intereses sindicales, políticos, económicos, religiosos, sociales, culturales, profesionales o de cualquier orden, cuya constitución fuere

¹⁸ Instituto de Investigaciones Jurídicas. **Diccionario jurídico mexicano**. Tomo I, Pág. 246.

¹⁹ Brañas, Alfonso, **Manual de derecho civil**, Pág. 84



debidamente aprobada por la autoridad respectiva. Los patronatos y los comités par obras de recreo, utilidad o beneficio social, creados o autorizados por la autoridad correspondiente, se consideran también como asociaciones....”.

Es decir; que está plenamente reconocida y garantizada la personalidad jurídica de las asociaciones civiles, a través de la normativa regulada en el Código Civil, Decreto Ley 106, y hace una descripción de sus fines y objetivos, los cuales están claramente detallados.

Mientras que por organización no gubernamental, debemos de entender: “Toda institución derivada del Artículo 71 de la Carta de Naciones Unidas que agrupa a personas privadas que buscan la satisfacción de intereses o de ideales comunes, más allá de las fronteras nacionales.”²⁰.

La propia ley de organizaciones no gubernamentales para el Desarrollo, Decreto 02-2003 del Congreso de la República, en el Artículo 2 establece a su vez cual es la naturaleza jurídica y fines no lucrativos de las mismas, así como su reconocimiento como persona jurídica. Encuadrando en lo siguiente:

“Naturaleza. Son organizaciones no gubernamentales u ONG’s, las constituidas con intereses culturales, educativos, deportivos, con servicio social, de asistencia, beneficencia, promoción y desarrollo económico y social, sin fines de lucro. Tendrán patrimonio propio proveniente de recursos nacionales o internacionales, y personalidad

²⁰ Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales.** Pág. 690



jurídica propia, distinta de la de sus asociados, al momento de ser inscrita como tales en el Registro Civil Municipal correspondiente. Su organización y funcionamiento se rige por sus estatutos, las disposiciones de la presente Ley, y demás disposiciones jurídicas de carácter ordinario.”

El mismo cuerpo legal en el Artículo 4 preceptúa: “Tipos de Organizaciones no gubernamentales. Las organizaciones no gubernamentales podrán estar constituidas como asociaciones civiles, fundaciones u ONG propiamente dicha, constituida bajo el amparo de la presente Ley.”

De lo anterior se desprende y describe la naturaleza jurídica, es decir; la razón de ser, de la asociación en organización no gubernamental, la cual se encuentra en la agrupación y organización de personas, destinadas a la realización de determinado fin, cuya denominación varia de conformidad con los intereses tutelados. Siendo de carácter social, sindical, religioso, político, económico, profesional, gremial, cultural, deportivo, y de cualquier otro orden, es decir; todos persiguiendo un fin no lucrativo y de ninguna manera mercantil. Por lo que se debe de considerar que las organizaciones no gubernamentales, formal y sustancialmente responden al género de los intereses y fines de la asociación civil, normada también por el Código Civil, Decreto Ley 106. De la cual viene a constituir una especie, por cuanto constituyen una agrupación de personas con fines similares, reconocidas e inscritas legalmente.

De lo anterior se entiende, que de conformidad con la naturaleza de ambas instituciones; las organizaciones no gubernamentales, no son más que una

subagrupación, una ramificación de un tronco común, que son las asociaciones civiles.

De las cuales se derivan con algunas particularidades especiales que las hacen levemente diferentes, más no otra cosa.

En consecuencia, las organizaciones no gubernamentales, son una especie del género de asociaciones; en vista de que su naturaleza jurídica es la de una agrupación de personas, que persigue fines de interés general, igual que las asociaciones y fundaciones regulada en el código civil, Decreto Ley 106. Susceptibles de considerarse exentas del tributo, siempre que no tengan por objeto el lucro y que no distribuyan utilidades entre sus asociados o integrantes, y que los ingresos que obtengan y su patrimonio se destinen exclusivamente a los fines de su creación de servicio social o asistencia.

Aunado a lo anterior el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, en su Artículo 4, permite la aplicación de los principios de interpretación contenidos en la Ley del Organismo Judicial, la cual representa una ley accesoria para la aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, y que en su Artículo 10 establece:

“Las normas se interpretarán conforme a su texto, según el sentido propio de sus palabras, a su contexto y de acuerdo con las disposiciones constitucionales. Cuando una ley es clara, no se desatenderá su tenor literal con el pretexto de consultar su espíritu. El conjunto de una ley servirá para ilustrar el contenido de cada una de sus partes, pero los pasajes de la misma se podrán aclarar atendiendo al orden siguiente:

a. A la finalidad y al espíritu de la misma;



- b. A la historia fidedigna de su institución;
- c. A las disposiciones de otras leyes sobre casos o situaciones análogas;
- d. Al modo que parezca más conforme a la equidad y a los principios generales del derecho.”

De acuerdo con lo anterior, atendiendo a la finalidad y espíritu de las normas tributarias transcritas (lo que se conoce en doctrina, como método teleológico, que es aquel que permite establecer el sentido o alcance de un precepto legal, atendiendo al fin y espíritu de este), es decir; atendiendo al objetivo que se buscó mediante el establecimiento de la exención, el cual está determinado por el criterio de valoración y finalidad del legislador, al considerar que la exención tributaria en este caso, es una forma de no tributación, en función de las personas físicas o jurídicas (exención subjetiva) con determinados fines y objetivos que satisfacen necesidades sociales.

Por cuanto que la norma dispone que la exención será aplicable al sujeto pasivo que realice, en forma efectiva, actividades y actos objeto de la misma, los cuales son diversos, bien puede ser la caridad, beneficencia, asistencia o el servicio social, cultural, ciencia, de educación e instrucción, artísticas, literarias, deportivas, políticas, profesionales, sindicales, gremiales, religiosas, colegios profesionales. Condicionado su otorgamiento al cumplimiento de ciertos requisitos, como constitución y reconocimiento de la personalidad jurídica, y que el patrimonio se destine exclusivamente al cumplimiento de los fines previstos en el documento constitutivo.

Analizada la finalidad del legislador y el espíritu de la ley, para crear el sujeto pasivo exento del pago del tributo, procede entonces, determinar si las organizaciones no gubernamentales, pueden ser consideradas como tales, conforme el contenido propio de las normas aplicables. Para lo cual se considera que en efecto, cuando se contempló la exención del Impuesto Sobre la Renta, la normativa legal tributaria, no contemplaba taxativamente a las organizaciones no gubernamentales.

Sin embargo, como se indicó anteriormente, formal y sustancialmente constituyen una especie de asociación civil, por cuanto por la organización de personas, se proponen promover el desarrollo económico y social, a través de fines sociales y no lucrativos, generando empleo, inversión social y utilidad pública; por lo que, en congruencia con los fines que persigue esta forma de asociación, debe prevalecer el criterio de la interpretación que deriva del espíritu de la propia norma tributaria, en su intento de cumplir en forma inmediata un fin del Estado.

No se debe dudar de la intención del legislador, de lo que pretendía al dejar exentas a las instituciones con fines sociales y no lucrativos, en consecuencia; en defecto de la incorporación taxativa de las organizaciones no gubernamentales en la legislación tributaria ya existente, éstas deben considerarse como una especie, inmersas en el genero de asociaciones civiles y fundaciones, susceptibles de su autorización e inscripción como sujetos exentos del tributo.



Así mismo debe de considerarse en el Artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece que: “Irretroactividad de la ley. La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo.”

Lo cual se encuentra en concordancia con lo que establece la ley del Organismo Judicial, Decreto 2-89 del Congreso de la República, en su Artículo 7, que dispone: “Irretroactividad. La ley no tiene efecto retroactivo, ni modifica derechos adquiridos. Se exceptúan la ley penal en lo que favorezca al reo.....”.

Por su parte, la legislación tributaria a través del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, en el Artículo 7 establece: “Vigencia en el tiempo. La aplicación de leyes tributarias dictadas en diferentes épocas, se decidirá conforme a las disposiciones siguientes...1 La posición jurídica constituida bajo una ley anterior, se conserva bajo el imperio de otra posterior. Las normas tributarias que modifiquen cualquier situación respecto a los supuestos contemplados en leyes anteriores, no afectarán los derechos adquiridos de los contribuyentes.....”.

Entendiéndose por derecho adquirido: “El que por razón de la misma ley se encuentra irrevocable y definitivamente incorporado al patrimonio de una persona: como la propiedad ganada por usucapión, una vez transcurridos el tiempo y concurriendo los demás requisitos sobre intención, título y buena fe. Frente al interior, de índole real, hay



derechos adquiridos que pertenecen a los meramente personales: como la cualidad de cónyuge, la condición de hijo, la nacionalidad, sea por suelo o sangre, etc.”²¹

La ley de organización no gubernamental para el Desarrollo contenida en el Decreto 02-2003, vigente desde el 4 de marzo de 2003, establece en los Artículos 4 y 22 lo siguiente:

“Tipos de organizaciones no gubernamentales. Las organizaciones no gubernamentales podrán estar constituidas como asociaciones civiles, fundaciones u ONG propiamente dicha, constituida bajo el amparo de la presente Ley”.

“Las asociaciones civiles y las fundaciones constituidas con anterioridad a la vigencia de la presente Ley, pero que cumplan en su escritura constitutiva o su ampliación con los requisitos para ser inscrita como ONG podrán hacer su trámite para inscribirse como tal en el Registro Civil correspondiente.”

De todo lo anterior se desprende que la citada ley, no modifica retroactivamente la situación jurídica de las asociaciones y fundaciones ya establecidas con anterioridad a la vigencia de dicha ley, por ser un derecho adquirido, y que se constituyan en organizaciones no gubernamentales propiamente dichas.

En primer lugar, debido a que la exención es un beneficio consolidado y obtenido por las asociaciones civiles y fundaciones, desde antes de la vigencia de la ley, por

²¹ Cabanellas de Torres, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. Pág. 120



consiguiente; limitar el beneficio al realizarse la conversión a organizaciones gubernamentales sería inconstitucional, toda vez que, tanto la Constitución Política de la República de Guatemala, la ley del Organismo Judicial y el Código Tributario sostienen el principio de irretroactividad de las leyes, y para que una ley sea retroactiva es indispensable que obre sobre el pasado y que lesione derechos plenamente adquiridos.

En segundo lugar, porque las normas jurídica que regulan el régimen de exenciones tributarias subjetivas, son normas vigentes, por cuanto no han sido modificadas ni derogadas, por lo que producen plenos efectos jurídicos.

Existe otro argumento a favor de la exención del Impuesto Sobre la Renta para las organizaciones no gubernamentales; consistente en un reconocimiento expreso de la misma legislación tributaria, de que las organizaciones no gubernamentales, son una especie del genero de las asociaciones civiles, ya que así lo norma el Artículo 18 del Acuerdo Gubernativo número 206-2004, reglamento de la ley del Impuesto Sobre la Renta (el cual entró en vigencia posteriormente a la promulgación del Decreto 02-2003 del Congreso de la República, ley de Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo), ya que al regular los recibos para respaldar las donaciones a favor de entidades no lucrativas indica de manera genérica:

“Para que proceda aceptar como gasto deducible las donaciones a que se refieren los Artículos 37 literal d) y 38 literal s) de la Ley, éstas deberán acreditarse mediante documento contable que compruebe el ingreso de la donación a la entidad beneficiaria;



Para los efectos de acreditar las donaciones, constituirá documento contable;..... 2. recibo emitido por la entidad beneficiaria, para el caso de entidades no gubernamentales, que deberá contener como mínimo los siguientes datos.....”.

Expresión genérica que no puede tener más significado que incluir toda institución fuera del Estado, que tenga los mismos fines y objetivos de las asociaciones civiles. En este caso las organizaciones no gubernamentales, ya que como se ha visto, los Artículos 37 literal d) y 38 literal s) de la ley del Impuesto Sobre la Renta, únicamente menciona asociaciones y fundaciones no lucrativas, sin embargo, en el Artículo 18 de su reglamento, por ser posterior a la ley de Organizaciones No Gubernativas, le da cobertura a todas las personas jurídicas de este genero, con los mismos fines sociales y no lucrativos, por lo que para que encajen todas, indica simplemente “entidades no gubernamentales”.

Por todo lo anterior, es procedente reconocer como exentas del Impuesto Sobre la Renta, a las organizaciones no gubernamentales, por lo cual deben de estar afiliadas ha dicho impuesto como tales, y en consecuencia no debe de pagar este impuesto.

4.3. Posición de la Superintendencia de Administración Tributaria

A través de la experiencia, la práctica, consulta verbal y la consulta a la página de Internet de la Superintendencia de Administración Tributaria²²; se ha establecido el criterio y posición que la Superintendencia de Administración Tributaria ha determinado

²² Superintendencia de Administración Tributaria. www.sat.gob.gt



como oficial, en cuanto a los argumentos en contra y a favor anteriormente expuestos, y el mismo se resume y concreta en que las organizaciones no gubernamentales, no pueden considerarse como una entidad exenta del Impuesto Sobre la Renta, por las siguientes razones:

La ley de Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo, Decreto 02-2003 del Congreso de la República, no contempla en ninguno de sus Artículos la exención de éste impuesto para estas personas jurídicas.

Esta ley fue creada en el año 2003, con calidad de específica y para regular una nueva persona jurídica, ya que no tendría sentido regular lo ya regulado, aunado a que en ningún momento derogó la legislación que regula a las asociaciones civiles.

El Artículo 6 literal c) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92 del Congreso de la República, solo incluye como entidades exentas a las asociaciones y fundaciones y no menciona otras instituciones. Este Artículo actualmente ha sido reformado, y ni así se han incluido, lo que significa que los legisladores no pretenden incluir específicamente a las organizaciones no gubernamentales como exentas.

El Código Tributario, Decreto 6-96 del Congreso de la República, en su Artículo 5 claramente indica que por analogía no pueden crearse, modificarse o suprimir exenciones. Asimismo, en el Artículo 63 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, indica que la ley que establezca exenciones, especificará las condiciones y requisitos exigidos para su otorgamiento y el Artículo 6 literal c) del



Impuesto Sobre la Renta, solamente incluye a las asociaciones y fundaciones no lucrativas, no hace mención a otras instituciones.

Por lo anterior, aun cuando las organizaciones no gubernativas sean entidades no lucrativas con actividades similares a las de las asociaciones civiles, no pueden estar exentas del Impuesto Sobre la Renta, en vista de que no las contempla dentro de las exenciones que otorga.

Sin embargo, ante la presión que se tiene actualmente de estas entidades, es muy posible que aún en contra de sus argumentos, la Superintendencia de Administración Tributaria, les reconozca la exención, en aras de una equidad tributaria.

4.4 Propuesta de solución

La ley del Organismo Judicial, Decreto 2-89 del Congreso de la República, indica que las normas se interpretaran conforme a su texto, según el sentido propio de sus palabras, a su contexto y de acuerdo con las disposiciones constitucionales. Cuando una ley es clara, no se desentenderá su tenor literal con el pretexto de consultar su espíritu.

Por lo que se considera que no es necesario reformar las leyes tributarias, sino aplicarlas atendiendo a la finalidad de su espíritu y la voluntad del legislador. Toda vez, que se reitera, que las organizaciones no gubernamentales no son más que una especie de asociación, y principalmente, a que conforme el Artículo 4 de la ley de su



creación, las organizaciones no gubernamentales, pueden constituirse, tanto en asociaciones o fundaciones, como en organizaciones no gubernamentales propiamente dichas.

Así mismo, se debe de considerar también, que de acuerdo con el Artículo 13 de la ley de organizaciones no gubernamentales, éstas se encuentran sujetas a la fiscalización y verificación de la Administración Tributaria, para verificar el cumplimiento de las condiciones y requisitos exigidos por las leyes tributarias. Por lo que al determinarse la infracción a dichas disposiciones legales, quedaría sin efecto la calificación otorgada de exenta, y sus operaciones pasarían a ser consideradas como afectas a cada uno de los impuestos, según el caso.

Sin embargo, ante la problemática generada, las consecuencias y efectos que ha ocasionado. Así como considerando la posición oficial de la Superintendencia de Administración Tributarias, se debe de atender lo siguiente:

Si la exención del Impuesto Sobre la Renta a las organizaciones no gubernamentales, no está contemplada en la ley específica, ni en la propia ley de Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo. Lo que procede de conformidad con el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, es aplicar lo que establece el Principio de Legalidad, que norma que corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar las exenciones, en consecuencia las organizaciones no gubernamentales, podrán gozar de la exención de dicho impuesto, únicamente a través de las siguientes opciones:



- a) Que el Congreso de la República emita un Decreto en el cual así lo disponga, o bien;
- b) Realizar una reforma al Decreto número 02-2003 ley de Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo, en el sentido de que se les considere exentas del referido impuesto, y en última instancia:
- c) Que sean incluidas, a través de una reforma, en el Artículo 6 literal c) del Decreto número 26-92, ley del Impuesto Sobre la Renta.

De estas tres, se considera como mas viable, la modificación expresa al Artículo 6 literal c) del Decreto número 26-92, ley del Impuesto Sobre la Renta, por ser más fácil el trámite, por tratarse de un solo artículo que debe tener la aprobación del Congreso de la República, y específicamente por ser la ley de la materia, con el objeto de que conserve su unidad de contexto.



CONCLUSIONES

1. En Guatemala la libertad de asociación se encuentra plenamente garantizada al haber sido elevada a norma constitucional en el Artículo 34 de la Constitución Política de la República de Guatemala. En el país se confunde una asociación civil con una organización no gubernamental, lo cual desde el punto de vista legal, no es lo mismo.
2. Una asociación civil es una persona jurídica privada, constituida por un conjunto de personas físicas (llamadas asociados) que, con la debida autorización del Estado, se unen para realizar actividades que tienden al bien común, así como promover, ejercer y proteger sus intereses sindicales, políticos, económicos, religiosos, sociales, culturales, profesionales o de cualquier otro orden. La regulación legal de las asociaciones civiles en Guatemala es muy escueta, al extremo que se considera que existe un gran vacío legal en su regulación, en vista de que todo se limita a lo regulado en el capítulo II, De las Personas Jurídicas, del Código Civil, Decreto Ley 106; básicamente en el Artículo 15 numeral 3, y específicamente en el 18 de de esta ley. Además de lo regulado en el Reglamento de Inscripción de Asociaciones Civiles, Acuerdo Gubernativo Número 512-98, que también es bastante escueto.
3. Una organización no gubernamental, llamada indistintamente ONG por su sigla, como su nombre lo indica es una institución no gubernamental, lo que sirve para diferenciarla de que no pertenece al gobierno del Estado y por lo tanto es apolítica. En Guatemala, todo lo concerniente a su regulación se encuentra en la Ley de



Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo, contenida en el Decreto 002-2003 del Congreso de la República. Es con esta ley que aparece regulada por primera vez en el país una legislación específica para estas instituciones.

4. En la ley del Impuesto Sobre la Renta, literalmente se menciona como exenta, en el artículo 6 literal c) del Decreto 26-96 del Congreso de la República; únicamente a las asociaciones civiles y fundaciones que se dediquen a las diversas actividades que ahí se mencionan; y no aparece literalmente las personas jurídicas constituidas como organizaciones no gubernamentales.

5. Las organizaciones no gubernamentales, son una especie del género de asociaciones, en vista de que su naturaleza jurídica es la de una agrupación de personas, que persigue fines de interés general, igual que las asociaciones y fundaciones regulada en el Código Civil, Decreto Ley 106. Susceptibles de considerarse exentas del tributo, siempre que no tengan por objeto el lucro y que no distribuyan utilidades entre sus asociados o integrantes, y que los ingresos que obtengan y su patrimonio se destinen exclusivamente a los fines de su creación de servicio social o asistencia.



RECOMENDACIONES

1. Que el Registro de las Personas Jurídicas del Ministerio de Gobernación, divulgue los requisitos y características especiales de las organizaciones no gubernamentales y asociaciones civiles, pero que especialmente la Superintendencia de Administración Tributaria, divulgue las características fiscales de ambas, a través de la prensa, guías, panfletos y capacitación directa a los contribuyentes, por medio de sus centros de capacitación, con el objeto de que se conozcan plenamente las consecuencias fiscales de su constitución.
2. Que debido al costo que implica el realizar legalmente la constitución e inscripción de una organización no gubernamental en los registros correspondientes, es conveniente que los profesionales que se dedican a asesorar en materia tributaria, y a la constitución de este tipo de personas jurídicas, expliquen a sus clientes las características fiscales de éstas, para que conozcan cuales son realmente las consecuencias tributarias de este tipo de personas jurídicas y evitar costos adicionales a sus clientes por desconocimiento de la ley.
3. Que el Congreso de la República emita un Decreto, para solucionar legalmente el problema de la no exención del Impuesto Sobre la Renta de las organizaciones no gubernamentales, para lo cual debe de llevar a cabo cualquiera de las siguientes alternativas: A. Emitir un Decreto exclusivamente para dejar como exentas del Impuesto Sobre la Renta, a las organizaciones no gubernamentales. B. Realizar una reforma directa al Decreto número 02-2003 ley de Organizaciones No



Gubernamentales para el Desarrollo, en el sentido de que se les considere exentas del referido impuesto, y en última instancia. C. Que sean incluidas a través de una reforma, en el Artículo 6 literal c) del Decreto número 26-92, ley del Impuesto Sobre la Renta.

De estas tres, se considera como mas viable, la modificación expresa al Artículo 6 literal c) del Decreto número 26-92, ley del Impuesto Sobre la Renta, por ser más fácil el trámite, por tratarse de un solo artículo que debe tener la aprobación del Congreso de la República, y específicamente por ser la ley de la materia, con el objeto de que conserve su unidad de contexto

4. Que mientras se da una de las alternativas de reforma por parte del Congreso de la República, la Superintendencia de Administración Tributaria, apruebe la exención de las organizaciones no gubernamentales del Impuesto Sobre la Renta, bajo la interpretación extensiva, de que si no se encuentran contempladas literalmente dentro del Artículo 6 literal c) de dicha ley; formal y sustancialmente constituyen una especie del genero que constituye la asociación civil, por lo que se deben de considerar como entidades exentas a dicho impuesto.
5. Que ante la problemática que ha generado el Decreto número 02-2003 ley de Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo, en el sentido de que se les considera como un ente distinto legalmente a las asociaciones civiles, y en consecuencia sin el beneficio de la exención del Impuesto Sobre la Renta. Que dicho Decreto sea en última instancia derogado por el Congreso de la República,



para que queden las organizaciones no gubernamentales como exentas, como encontraban antes de que surgiera esta ley, y perdieran en ese momento este beneficio fiscal.



BIBLIOGRAFÍA

- AGUILAR GUERRA, Vladimir Osman. **Derecho civil, parte general**. Ed. Serviprensa. Edi. Guatemala, 2005.
- BRAÑAS, Alfonso. **Manual de derecho civil**. Ed. Estudiantil Fénix. Guatemala, Guatemala. 1998.
- CARRASCO ALTAMIRANO, Alma. **Seminario internacional: sociedad civil en Canadá y México**. 25- 27 de febrero de 2009.
- CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. Ed. Heliasta S.R.L. Buenos Aires, Argentina. 1993.
- CASTÁN TOBEÑAS, José. **Derecho civil común y foral**. 11^a. Edi. Madrid, España. 1981.
- Instituto de Investigaciones Jurídicas. **Diccionario jurídico mexicano**. Ed. Porrúa, 2^a. Ed. Distrito Federal, México. 1998.
- LASARTE ÁLVAREZ, Carlos. **Notas sobre el derecho de asociación y la regulación jurídica de las asociaciones**. Ed. Diario La Ley. Edi. Sevilla. España. 1984.
- OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Ed. Heliasta S.R.L. Buenos Aires, Argentina. 1981.
- PUCHES, Jorge M. y Max F. Viana. **Diccionario tributario y temas afines**. Ed. Guardabarranco. Tegucigalpa, Honduras. 1996.
- UNESCO. **Organismos no gubernamentales que trabajan en educación para el desarrollo sostenible y en educación ambiental en América Latina y el Caribe**. Publicado por la Oficina Regional de Educación de la UNESCO para América Latina y el Caribe, OREALC / UNESCO Santiago. Marzo 2009.

Legislación:

- Constitución Política de la República de Guatemala**. Asamblea Nacional Constituyente, 1986.
- Código Civil**. Enrique Peralta Azurdia, Jefe de Gobierno de la República de Guatemala. Decreto Ley 106, 1964.
- Código de Comercio**. Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 2-70, 1971.

Código de Notariado. Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 314, 1947.

Código Municipal. Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 12-2002, 2002.

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

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

Ley de Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo. Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 02-2003, 2003.

Ley del Organismo Judicial. Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 2-89, 1990.

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

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

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 26-92, 1992.

Ley del Impuesto Sobre Productos Financieros. Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 26-95, 1995.

Ley del Registro Nacional de las Personas. Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 90-2005, 2006.

Reglamento de las Personas Jurídicas. Ministerio de Gobernación. Acuerdo ministerial 649-2006. 2006.

Reglamento de Inscripción de Asociaciones Civiles. El Presidente Constitucional de la República, Acuerdo Gubernativo número 512-98. 1998.

Reglamento del Impuesto Sobre la Renta. El Presidente Constitucional de la República, Acuerdo Gubernativo número 2006-2004. 2004.

Reglamento Para la Aprobación de los Estatutos, Reconocimiento de la Personalidad Jurídica y Funcionamiento de los Comités Educativos (COEDUCA) y de las Juntas Escolares. El Presidente de la República en funciones, Acuerdo Gubernativo número 327-2003. 2003.



Acuerdo Ministerial número 649-2006. Ministro de Gobernación. 2006.

Acuerdo COM-020-08. Concejo Municipal de la Ciudad de Guatemala. 2008.

Resolución No. COM-020-08. Concejo Municipal de la Ciudad de Guatemala. 2008.