

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO



**EL ABUSO DE LA EXENCIÓN TRIBUTARIA EN CASO
CONCRETO DE LAS ENTIDADES RELIGIOSAS**

LICENCIADO

LUCAS AROLDO RAMÍREZ CRISÓSTOMO

GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 2020

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO

**EL ABUSO DE LA EXENCIÓN TRIBUTARIA EN CASO CONCRETO
DE LAS ENTIDADES RELIGIOSAS**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala,

por el Licenciado

LUCAS AROLD RAMÍREZ CRISÓSTOMO

Previo a conferírsele el Grado Académico de

MAESTRO EN DERECHO TRIBUTARIO

(Magister scientiae)

Guatemala, septiembre de 2020.

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

VOCAL I EN SUSTITUCIÓN

DEL DECANO: Licda. Astrid Jeannette Lemus Rodríguez
VOCAL II: M. Sc. Henry Manuel Arriaga Contreras
VOCAL III: M. Sc. Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV: Br. Denis Ernesto Velásquez González
VOCAL V: Br. Abidán Carías Palencia
SECRETARIO: M. Sc. Luis Renato Pineda

CONSEJO ACADÉMICO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

VOCAL I EN SUSTITUCIÓN

DEL DECANO: Licda. Astrid Jeannette Lemus Rodríguez
DIRECTOR: Dr. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
VOCAL: Dr. Carlos Estuardo Gálvez Barrios
VOCAL: Dr. Nery Roberto Muñoz
VOCAL: Dr. William Enrique López Morataya

TRIBUNAL EXAMINADOR

PRESIDENTE: Dr. Marco Aurelio Alveño Ovando
VOCAL: M. Sc. Pablo Andrés Bonilla Hernández
SECRETARIO: M. Sc. Walfred Alexander Corado Contreras

RAZÓN: “El autor es el propietario de sus derechos de autor con respecto a la Tesis sustentada”. (Artículo 5 del Normativo de Maestría y Doctorado de la Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Escuela de Estudios de Postgrado).

Guatemala, 24 de febrero de 2020

Doctor

Luis Ernesto Cáceres Rodríguez

Director de la Escuela de Postgrado

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Universidad de San Carlos de Guatemala

Respetable y distinguido Dr. Cáceres:

Por este medio le saludo de forma respetuosa y cordial, esperando que todas sus actividades laborales se estén realizando de la mejor manera y con amplias bendiciones.

El motivo de la presente es para hacer constar que se ha recibido de parte del Licenciado **LUCAS AROLD RAMÍREZ CRISÓSTOMO** las enmiendas de su tesis denominada **“EL ABUSO EXENCIÓN TRIBUTARIA EN CASO CONCRETO DE LAS ENTIDADES RELIGIOSAS”**, mismas que fueron recomendadas por parte del Tribunal que realizó examen privado el día 26 de octubre del año 2019. Éstas consistían en:

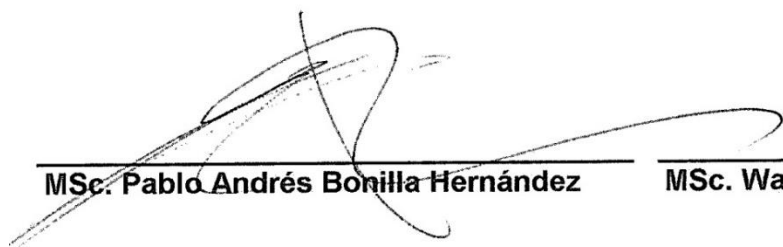
1. Realizar análisis en los apartados donde se citan autores y amerita que se explique al respecto.
2. Agregar preguntas de investigación en el cuerpo del documento
3. Mejorar la alusión de sus fuentes y referencias bibliográficas.
4. Agregar en anexo el resultado del trabajo de campo, y mejorar la presentación de resultados en el capítulo IV.
5. Elaborar boleta de observaciones por entidad de acuerdo con el trabajo de campo efectuado.
6. Mejorar la introducción haciendo una breve descripción de cada capítulo, y en la conclusión hacer mención si se comprueba de la hipótesis.
7. Realizar únicamente una conclusión.

Las recomendaciones de enmienda antes referidas fueron formuladas por el tribunal examinador, conformado por el MSc. Walfred Alexander Corado Contreras (Secretario), el MSc. Pablo Andrés Bonilla Hernández (Vocal) y el Dr. Marco Aurelio Alveño Ovando (Presidente).

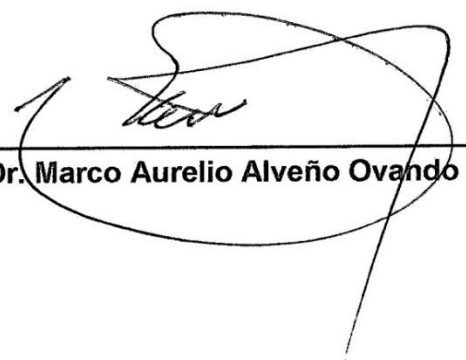
El propio tribunal se hizo cargo de la recepción de las enmiendas, razón por la cual al concluir la labor emitimos la presente carta en donde se hace constar que el Licenciado **LUCAS AROLD RAMÍREZ CRISÓSTOMO**, a nuestro juicio, cumplió con observar las enmiendas requeridas por el Tribunal, las cuales tomaron lugar luego de una serie de comunicaciones y discusiones sostenidas presencialmente y a distancia con dicho Profesional, así como intercambio de manuscritos, por lo que al haberse cumplido con las mismas nos permitimos respetuosamente recomendar se prosiga con el proceso correspondiente.

Finalmente, para lo que estime pertinente hacemos constar también, que a nuestro juicio atendiendo a que ello no supone alterar el enfoque y fondo de la investigación, recomendamos modificar en el título de la investigación, sugiriendo quede de la siguiente forma: "EL ABUSO DE LA EXENCIÓN TRIBUTARIA EN CASO CONCRETO DE LAS ENTIDADES RELIGIOSAS", esto para mejorar la claridad y comprensión de dicha titulación.

Agradeciendo su atención, con respeto y estima de sus atentos servidores,


MSc. Pablo Andrés Bonilla Hernández


MSc. Walfred Alexander Corado Contreras


Dr. Marco Aurelio Alveño Ovando

Guatemala, 2 de junio de 2020

Doctor Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
Director de la Escuela de Estudios de Postgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala

Señor director:

Por la presente, hago constar que he realizado la revisión de los aspectos de redacción, ortografía, sistema de referencias y estilo, de la tesis denominada:

EL ABUSO DE LA EXENCIÓN TRIBUTARIA EN CASO CONCRETO DE LAS ENTIDADES RELIGIOSAS

Esta tesis fue presentada por el **licenciado Lucas Aroldo Ramírez Crisostómo**, de la Maestría en Derecho Tributario, de la Escuela de Postgrado, de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

En tal sentido, considero que, después de realizadas las correcciones indicadas, el texto puede imprimirse.

Atentamente,



Dra. Gladys Tobar Aguilar
Revisora

Colegio Profesional de Humanidades
Colegiada 1450

Dra. Gladys Tobar Aguilar
Doctorado en Educación y Licenciatura
en Letras.
Colegio Profesional de Humanidades
Colegiada. 1450



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

D.E.E.P. ORDEN DE IMPRESIÓN

LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA,
Guatemala, 7 de septiembre del dos mil veinte.-----

En vista de que el Lic. Lucas Aroldo Ramirez Crisóstomo aprobó examen privado de tesis en la Maestría en Derecho Tributario lo cual consta en el acta número 194-2019 suscrita por el Tribunal Examinador y habiéndose cumplido con la revisión gramatical, se autoriza la impresión de la tesis titulada **“EL ABUSO DE LA EXENCION TRIBUTARIA EN CASO CONCRETO DE LAS ENTIDADES RELIGIOSAS”**. Previo a realizar el acto de investidura de conformidad con lo establecido en el Artículo 21 del Normativo de Tesis de Maestría y Doctorado.-----

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”



Dr. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
DIRECTOR DE LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Escuela de Estudio de Postgrado, Edificio S-5 Segundo Nivel. Teléfono: 2418-8409

AGRADECIMIENTOS

- A Dios:** Nuestro señor, creador supremo, por regalarme la vida, dedicación y fortaleza, para permitirme lograr una meta más en mi vida. Haciéndome sentir su amor en cada una de las decisiones que he tomado.
- A mis padres:** Adolfo Ramírez e Isidora Crisóstomo, con todo mi corazón, por demostrarme su amor a través de sus consejos, valores, sacrificios y por ser apoyo en todo momento que he tomado decisiones.
- A mi esposa:** Maylin Jessely Díaz, por el apoyo incondicional, paciencia y por sacrificar parte de nuestro tiempo para llevar a cabo el desarrollo del presente trabajo.
- A mis hermanos:** Por el apoyo incondicional, consejo y motivación. Y que este logro sirva de motivación y ejemplo para que sigan adelante.
- A mis amigos:** Por sus buenos deseos, cariño demostrado y por grata amistad.
- A mi asesor:** Dr. Rodolfo Félix, por su tiempo y dedicación en el proceso de revisión de la investigación. Así mismo al M. Sc. Pablo Andrés Bonilla Hernández, por fortalecer la presente investigación con sus conocimientos doctrinales y académicos.
- A mis catedráticos:** Por la orientación brindada en mi formación profesional.
- A la USAC:** Mi querida y gloriosa tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala, a la cual le debo lo que profesionalmente soy, especialmente a la Escuela de Estudios de Posgrado de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.

"He peleado la buena batalla, he acabado la carrera, he guardado la fe." 2 Timoteo



ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO I

1	La actividad financiera del Estado	1
1.1	Generalidades de las exenciones tributarias	4
1.1.1	Antecedentes de las exenciones	5
1.1.2	Fundamento de las exenciones tributarias	7
1.1.3	La exención tributaria como norma	8
1.1.4	Las exenciones de conformidad con la Constitución Política de la República de Guatemala	9
1.2	Características de las exenciones tributarias	10
1.3	Finalidad de las exenciones	11
1.4	Clasificaciones de las exenciones tributarias	12
1.4.1	Exenciones constitucionales	12
1.4.2	Exenciones objetivas	12
1.4.3	Exenciones subjetivas	13
1.4.4	Exenciones mixtas	14
1.4.5	Exenciones condicionadas	14
1.4.6	Exenciones permanentes y transitorias	15
1.4.7	Exenciones económicas	16
1.4.8	Exenciones distributivas	16
1.5	Los principios constitucionales y la exención tributaria	17
1.5.1	La Constitución como fundamento de los principios tributarios	17
1.5.2	La exención y el principio de legalidad	18
1.5.3	La exención y el principio de preferencia de ley	19
1.5.4	La exención y el principio de igualdad tributaria	20
1.5.5	La exención y el principio de certeza jurídica	22
1.6	La exención y otras figuras	24
1.6.1	La no sujeción	24
1.6.2	La grabación tasa cero	26



1.6.3 Los incentivos	27
1.6.4 Diferencia entre exención y excepción	28
1.7 Interpretación de las exenciones	29

CAPÍTULO II

2 Las exenciones tributarias en Guatemala	31
2.1 Fundamento legal de las exenciones	33
2.1.1 Las exenciones tributarias, según la Constitución Política de la República de Guatemala	33
2.1.2 Las exenciones tributarias, según el Código Tributario	35
2.1.3 Las exenciones tributarias, según el Impuesto sobre la Renta	35
2.1.4 Las exenciones tributarias, según el Impuesto al Valor Agregado	38
2.1.5 Las exenciones tributarias, según el Impuesto de Solidaridad	39
2.2 La determinación de la obligación tributaria	40
2.2.1 Determinación por el contribuyente	42
2.2.2 Determinación de oficio	42
2.3 Bases imponibles	43
2.4 Tarifas	44
2.5 Períodos declarativos	46
2.6 Registros	46
2.7 Interpretación de las normas tributarias y las exenciones	48
2.7.1 Órganos de interpretación	49
2.8 El método analógico y las exenciones	50
2.9 Elementos constitutivos del presupuesto de hecho exento	51
2.9.1 Elemento objetivo	51
2.9.2 Elemento subjetivo	51
2.10 Tratamiento tributario de las exenciones en otros Estados	52

CAPÍTULO III

3 Las entidades religiosas y las exenciones tributarias en Guatemala	57
--	----



3.1 Las entidades religiosas, según el Código Civil	58
3.2 Las entidades religiosas, según la Constitución Política de la República de Guatemala	59
3.3 Constitución de las entidades religiosas	60
3.3.1 Requisitos	61
3.3.2 Órgano rector	63
3.3.3 Derechos y obligaciones	64
3.4 Finalidad de las entidades religiosas	69
3.5 Tipos de entidades religiosas	70
3.6 Actividades que realizan las entidades religiosas	70
3.7 Las entidades religiosas y la tributación en Guatemala	71
3.8 Las exenciones de las entidades religiosas	75
3.9 Tratamiento tributario para las entidades religiosas por las rentas obtenidas.	77
3.10 Obligaciones tributarias, infracciones y sanciones de las entidades religiosas	78

CAPÍTULO IV

4 Implicaciones del abuso de las exenciones tributarias por las entidades religiosas	81
4.1 La recaudación tributaria en Guatemala	82
4.1.1 Carga tributaria	84
4.2 Controles implementados por la Administración Tributaria para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias	86
4.3 Aspectos que deben considerar las entidades religiosas para la declaración de los impuestos	89
4.3.2 Determinación de la base imponible	91
4.3.3 Determinación de la obligación	92
4.3.4 Cumplimiento de las obligaciones materiales y formales	93
4.4 Las exenciones tributarias y su representatividad en el gasto tributario	94
4.4.1 Gasto tributario en Guatemala	96
4.4.2 Uso de los gastos tributarios	100
4.4.3 Impacto del gasto tributario generado por las exenciones a las entidades religiosas en la recaudación	100



4.5 Consecuencias del abuso de las exenciones tributarias por las entidades religiosas	103
4.6 Resultado de la investigación mediante entrevistas	107
Conclusiones	117
Referencias	119
Anexos	125

ÍNDICE DE CUADROS

1. Comparativo de los estados: España, Chile, Perú y Guatemala	52
2. Códigos tributarios de los países centroamericanos en comparación	55
3. Definición y medición de los gastos tributarios (América Latina)	95
4. Estimación del gasto tributario	99
5. Definición de culto por las entidades religiosas, objeto de análisis	112

ÍNDICE DE FIGURAS

1. Base imponible por categoría de renta	44
--	----



LISTADO DE ABREVIATURAS

ICEFI	Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales
ISR	Impuesto Sobre la Renta
IVA	Impuesto al Valor Agregado
ISO	Impuesto de Solidaridad
IUSI	Impuesto Único sobre Inmuebles
FMI	Fondo monetario Internacional
LAT	Ley de Actualización Tributaria
PIB	Producto Interno Bruto
OMS	Organización Mundial de la Salud
RTU	Registro Tributario Unificado
SAT	Superintendencia de Administración Tributaria
ONG	Organización no Gubernamental
UE	Unión Europea



INTRODUCCIÓN

La exención tributaria es una figura exclusiva de la rama de derecho tributario, con características y modalidades únicas que son de importancia para el derecho analizar y estudiar. Las exenciones tributarias pertenecen al grupo de los Beneficios Tributarios; es decir, al grupo de figuras tributarias que otorgan un beneficio a los sujetos pasivos por alguna condición o política que un Estado implementa, con el objeto de atraer inversión o mejorar el desarrollo de una sociedad. La característica principal para la existencia de la figura de la Exención tributaria es la coexistencia de dos normas tributarias, una que vincula o sujeta al pago de un tributo y la otra la exención que otorga un beneficio desvinculando el pago de esta. Las exenciones tributarias están enfocadas en un fin que el ente regulador determina a través del legislador que políticas se deben implementar y estas se clasifican, según su objeto o sujeto que beneficia.

Para contextualizar la investigación se plantea como problema sujeto a investigación, ¿las entidades religiosas abusan de la exención tributaria lo cual incide negativamente en la recaudación tributaria del Estado de Guatemala? Esto radica debido a que en Guatemala la exención tributaria ha sido utilizada de forma inadecuada por las entidades religiosas, ya a que consideran que todas las rentas que obtienen están libres de impuestos. Por lo anterior se propuso la hipótesis siguiente: abusan las entidades religiosas de la exención tributaria, por lo que ello incide en la recaudación tributaria, debido a que la Administración Tributaria deja de percibir los diferentes tributos a los que están gravados, debido a que las entidades religiosas no declaran las rentas que obtienen por actividades diferentes al culto, como rentas afectas, tales como librería, servicios de estacionamiento, transporte, tiendas, internet, comedores, restaurantes y otras actividades lucrativas.

Las exenciones tributarias pueden ser utilizadas como una forma pasiva de otorgar subsidios a los sujetos pasivos. La exención de las obligaciones tributarias se diferencia de figuras similares tales como la exoneración y la no sujeción por sus características propias que la ley le otorga y la Constitución Política de la República



de Guatemala le otorga. Es decir que no sujeción es la inexistencia de una norma que vincula al pago de un tributo y en la exoneración lo que se desvincula no es la obligación principal, sino las obligaciones secundarias.

Como bien se sabe la Constitución Política de la República de Guatemala establece la libertad de religión, incluida la libre expresión de todas las creencias y el derecho de profesar una religión o creencia, en público y en privado. La constitución reconoce que la Iglesia Católica tiene su propia personalidad jurídica. Asimismo, establece que los bienes inmuebles de las entidades religiosas destinados al culto, a la educación y a la asistencia social, gozan de exención de impuestos, arbitrios y contribuciones.

Según el Código Tributario en el artículo 62 la exención tributaria es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de esta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley.

En ese orden de ideas, de acuerdo con el principio constitucional de legalidad, lo primero que nace a la vida jurídica es el gravamen o la obligación y luego la exención, que es la excepción de la regla general; porque no puede haber exención sin gravamen, debido a que si no se carecería de afectación; sin embargo, si puede haber gravamen sin exención. Es importante no confundir la exención tributaria con el sinónimo de tasa cero por ciento, toda vez que esta última nace a la vida jurídica la obligación del pago que tiene por valor cero.

El abuso tributario busca evitar que los contrayentes disminuyan su carga tributaria con maniobras u operaciones de distinto tipo que pueden no ser ilegales. Una operación o serie de operaciones constituirá abuso en materia tributaria cuando involucre el uso o la implementación de uno o varios actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico y/o comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario, independientemente de cualquier intención subjetiva adicional.

Para que el sistema tributario realmente tenga posibilidades efectivas de combatir las prácticas abusivas, especialmente aquellas que son más sofisticadas, se requiere



que las autoridades administrativas y judiciales puedan cuestionar la validez de transacciones que no tienen propósitos de negocios distintos a la reducción de impuestos.

El presente estudio se desarrolla en cuatro capítulos. El primero, desarrolla a la actividad financiera del Estado y generalidades de las exenciones tributarias en virtud que las exenciones tienen relación con los principios constitucionales de legalidad, preferencia de ley, igualdad tributaria, certeza jurídica y capacidad contributiva, los cuales son la base del estudio y análisis del derecho tributario.

En el segundo, se describe las exenciones tributarias en Guatemala, indicando que estas se fundamentan principalmente en la Constitución Política de la República, asimismo, en otras las leyes de carácter general como específico, tal es el caso del Código de Tributario, Ley de Actualización Tributaria, Ley de Impuesto al Valor Agregado, entre otras.

En el tercero, se aborda que de conformidad con la Constitución Política de la República de Guatemala otorga la libertad de religión, incluida la libertad de culto y la libre expresión de todas las creencias. En este capítulo también se desarrolla como se constituyen las entidades religiosas, la finalidad de estas y el tratamiento tributario a seguir por los ingresos que obtienen.

Finalmente, en el cuarto capítulo, se presentan los resultados obtenidos por el análisis de las entidades religiosas de Guatemala consideradas en la muestra, identificando las implicaciones del abuso de las exenciones tributarias por las entidades religiosas, en virtud que el abuso de las exenciones tributarias refleja un impacto negativo en la recaudación en virtud que los ingresos con que el Estado tendría que obtener se ve afectado con un detrimento de los flujos de efectivos que Guatemala debe recibir y así poder disponer de recursos monetarios para cubrir los gastos esenciales para su funcionamiento.



CAPÍTULO I

1 La actividad financiera del Estado

Para Giuliani (1997):

La actividad financiera del Estado abarca toda la gama de beneficios que pueda recibir la población por medio de la actividad que pone en movimiento a todo el Estado, quien realiza diversas actividades para la realización de sus finalidades, pero a través del Organismo Ejecutivo desarrolla la actividad que se encamina a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades generales. (p. 3).

Por otra parte, Garza (2008) define a la actividad financiera del Estado como “aquella actividad encaminada a la realización de los servicios públicos y la satisfacción de las necesidades generales porque dentro de la administración de un Estado uno de los sectores más importantes es la gestión de intereses económicos” (p. 5).

De conformidad con la doctrina, Ferreiro (2006) expone que “cuando el Estado y los demás entes públicos obtienen y utilizan medios dinerarios para realizar las tareas que la colectividad les encomienda están desarrollando una actividad denominada actividad financiera” (p. 17). El Estado tiene como actividad establecer prestaciones sin contraprestación, con el fin de buscar el beneficio de sus habitantes. Para un Estado la recaudación de tributos, es la principal fuente de obtención de ingresos públicos, porque su base legal es la constitución, en virtud que todo ciudadano tiene como deber cívico contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Actualmente, todo Estado realiza diversas actividades, las cuales tienen como objetivo buscar el bien común para satisfacer necesidades sociales de sus habitantes. Entre las actividades más importantes del Estado se encuentran:



- a) Crear servicios públicos básicos para la población.
- b) Crear las condiciones de servicios asistenciales de salud.
- c) Incrementar y controlar la producción de alimentos básicos.
- d) Verificar precios de artículos de primera necesidad.
- e) Controlar y manejar su política monetaria.
- f) Regular las actividades económicas entre los particulares.
- g) Crear las normas de cooperación con particulares para contribuir al gasto público.
- h) Estabilizar, coordinar y manejar la economía del país, entre otros.

Es importante mencionar que, a pesar de las diversas actividades que tiene el Estado, existe una que es primordial para que las demás puedan funcionar de una manera eficaz, la cual recibe el nombre de Actividad Financiera del Estado.

De la actividad financiera se deriva la recaudación de los impuestos, en consecuencia, es importante estudiar de donde se originan y quien está facultado para la imposición de estos.

Una vez se han determinado los fines que se consideren fundamentales, la actividad de los órganos del Estado debe tender hacia la consecución de estos, lo que en la práctica se traduce como un consumo de bienes y de servicios, situación que, a su vez, se hace necesaria para que el Estado lleve a cabo la prestación de los



respectivos servicios que se consideran de interés general, admitiéndose actualmente que también a través de tales funciones públicas puedan producirse bienes, cuyo uso, goce o disposición tiendan a satisfacer el bienestar de la sociedad.

Es importante considerar que la actividad financiera tiene tres fases:

- a) La recaudación y obtención de recursos para hacer frente a las erogaciones presupuestariamente.
- b) La gestión y administración de los recursos.
- c) La erogación o gasto de esos ingresos a los gastos públicos.

Por lo anterior se puede concluir que la actividad financiera del Estado guatemalteco son los elementos materiales, económicos y personales que en su conjunto son de vital importancia y que realiza el Estado de Guatemala, debido a las repercusiones económicas, políticas, sociales y financieras con las que cuenta. Mediante dicha actividad financiera, surgen cambios políticos que son verdaderamente influyentes en la vida nacional, tanto a mediano plazo, como a largo plazo.

Con la recaudación de impuestos, el Estado debe realizar su actividad financiera, con el objetivo con cumplir con su fin supremo que el Estado persigue, que es velar por el bien común de todas las personas guatemaltecas. La carga tributaria en Guatemala se ve afectado por la existencia de las diferentes exenciones otorgadas a diferentes entidades, tal como las religiosas, que son objeto de estudio de la presente investigación.



1.1 Generalidades de las exenciones tributarias

Alveño (2015) expone que:

Así como el supuesto o supuestos contenidos en las normas tributarias al realizarse como resultado de la actividad humana, generan la obligación de pagar tributos, también hay normas de este género cuyos supuestos cuando se realizan dan como resultado no la obligación tributaria, sino las exenciones tributarias. (p. 172).

Según Villegas (2001), para que exista una exención tributaria:

En primera instancia debe existir un hecho generador, que consiste en hechos o situaciones que, realizados o producidos por una persona individual o jurídica en determinado lugar y tiempo, tiene como consecuencia jurídica la obligación de pagar un tributo. Pero existen otros hechos o situaciones descriptivas hipotéticamente en otras normas y que acaecidas en la realidad neutralizan la consecuencia normal derivada de la configuración del hecho imponible, o sea, el mandato del tributo. (p. 281).

Por lo anterior, se puede deducir que el hecho generador consiste en el conjunto de hechos, al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo.

Desde ese punto de vista, se puede decir que las exenciones tributarias ocurren por el surgimiento del hecho generador y como parte de incentivar a la economía de una sociedad.



1.1.1 Antecedentes de las exenciones

Para Villegas (2001) “una exención se da cuando una hipótesis legal condicionante tributaria (hecho imponible). Pero no está sola. Esta escoltada por una hipótesis legal neutralizante tributaria” (p. 282).

Según el *Diccionario de la lengua española*, ‘exención fiscal’ es “la ventaja fiscal de la que por ley se beneficia un contribuyente y en virtud de la cual es exonerado del pago total o parcial de un tributo” (Real Academia Española y Asociación de Academias de la Lengua Española, 2019, párr.1).

Considerando la definición anterior, se puede decir que la referida institución jurídica adoptada por el sistema tributario nacional garantiza la liberalización del pago de obligaciones tributarias que debe satisfacer el sujeto pasivo a pesar de verificarse la realización del hecho generador.

Para Casás, como se citó en Bianchi y Albornoz, (2008):

La interpretación de las exenciones y de los beneficios fiscales es, sin duda, una de las cuestiones que están más marcadamente teñidas por la predisposición a adoptar criterios apriorísticos, de raíz ideológica y, por ende, acientíficos desde el punto de vista jurídico. (p. 1).

La exención tiene su origen en la ley, asimismo, se ha establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, en el artículo 119, establece como obligación fundamental del Estado promover el desarrollo económico de la Nación, estimulando la iniciativa en actividades agrícolas, pecuarias, industriales, turísticas y de otra naturaleza.



Por lo anterior, es importante mencionar que una norma de exención en primera instancia tiene su origen por la existencia de una norma que crea o regula el vínculo entre el hecho imponible, el sujeto pasivo y la administración tributaria encargada de recaudar, porque nace la obligación tributaria, pero no es exigible, porque se neutraliza el pago respectivo, por disposición de la ley y, por lo tanto, el sujeto se libera del cumplimiento de la obligación.

Las exenciones tributarias originalmente surgen por la necesidad de atraer inversión a un Estado, tomando en consideración que estas toman diferentes connotaciones, entre ellas se pueden mencionar Sainz (1991) para quien “la exención es una situación de privilegio o inmunidad de que goza una persona o entidad para no ser comprendida en la carga u obligación, o para regirse por leyes especiales. Liberación, libertad, franqueza, exceptuación, excusa” (p. 91).

La exención tributaria desde el punto de vista jurídico es una relación jurídica, conectada íntimamente con el hecho imponible e inspirada y ajustada con los principios jurídicos que conforman el ordenamiento jurídico, la cual provoca un efecto jurídico concreto: el sometimiento a un régimen jurídico que se caracteriza por el no nacimiento o, el nacimiento en forma reducida de la obligación tributaria material. (Salinas, 1993, p. 163).

Asimismo, para Lanziano (1979):

La exención tributaria, es la situación Jurídica de origen constitucional o legal, en que se encuentra un grupo de sujetos, que hace que aún (sic) dándose respecto de ellos los supuestos fácticos que harían nacer la relación tributaria, estos no les sean imputables, no naciendo en consecuencia esta. (p. 13).

El tratadista Pérez (2009) explica que la exención “tiene lugar cuando una norma contempla que, en aquellos supuestos expresamente previstos en ella, no obstante,



producirse el hecho imponible, no se desarrolle su efecto principal: el deber de pagar el tributo u obligación tributaria” (p. 132).

El jurista mexicano De la Garza (2008) apunta que:

La exención no es una simple liberación total o parcial de la obligación tributaria, pues ese concepto lo haría confundible con la bonificación y con la remisión o condonación [...] Por consecuencia, los elementos de la exención son tres: a) la hipótesis legal que lo ampara; b) el impuesto para que nazca la obligación; y c) la liberación de la deuda como consecuencia del hecho impositivo. (p. 447).

1.1.2 Fundamento de las exenciones tributarias

Las exenciones tributarias tienen asidero a partir de la normativa presente en el derecho constitucional tributario; en el caso de Guatemala, producto de lo preceptuado en la Constitución Política de la República en el artículo 239, debido a que en él se legitima y regula a través de las normas que van dirigidas a una sociedad que encuadre dentro de su ámbito, es por ello que el legislador tiene la amplia facultad de crear normas y establezcan tributos, pero también pueden estas mismas normas establecer reducciones de tasas, bonificaciones, remisiones, condonaciones y exenciones tributarias. En consecuencia, la facultad de exentar es una manifestación propia del poder tributario que también está sometida a los principios y reglas que establezca la Constitución.

Para Salinas, (1993) el fundamento jurídico de la exención se puede estudiar desde dos puntos de vista, siendo estos:

- a) La Ley como único fundamento jurídico de la exención. Desde la óptica jurídica la exención tiene como único fundamento, la ley, porque solo la ley



da la necesaria fuerza jurídica para el surgimiento de ciertos efectos jurídicos en materia tributaria, derivado a que vinculan al ciudadano al poder tributario del Estado.

- b) El presupuesto de hecho exento, fuente mediata de la exención tributaria. Determinados actos, acontecimientos, situaciones o cualidades de las personas que deberían dar origen a determinadas obligaciones tributarias, en virtud de haberse realizado en la vida real el presupuesto de hecho tributario o hecho imponible confeccionado por la normativa legal, estas no surgen, debido a que el presupuesto de hecho exento somete, al no nacimiento de la obligación tributaria.
- c) Fundamento jurídico del presupuesto de hecho exento o hecho exento tributario. El legislador tributario, al configurar un presupuesto de hecho exento, deberá basarse en el principio de la capacidad contributiva, porque también se ha apoyado en este al confeccionar el presupuesto de hecho del tributo o hecho imponible, el cual constituye el motor para lograr el surgimiento de la obligación tributaria. (pp. 132-134).

1.1.3 La exención tributaria como norma

De manera más concreta se puede decir que la exención tributaria “tiene lugar cuando una norma contempla que, en aquellos supuestos expresamente previstos en ella, no obstante, producirse el hecho imponible, no se desarrolle su efecto principal: el deber de pagar el tributo u obligación tributaria” (Pérez, 2009, p. 132).

Entonces, según Sol (2012):

El sujeto exento del pago: es aquel causante a quien la ley concede un privilegio o franquicia respecto del pago del impuesto. Una vez que termina el



plazo o cambian las circunstancias por las cuales ha sido concedido este privilegio, el causante nuevamente tiene la obligación de pagar el impuesto. (p. 173).

1.1.4 Las exenciones de conformidad con la Constitución Política de la República de Guatemala

La legislación Guatemalteca considera a las exenciones como una institución separada e independiente de los beneficios fiscales, señalándolas en el artículo 65 del Código Tributario que establece: “Las exenciones y beneficios tributarios que se otorguen serán aplicables, exclusivamente, a los contribuyentes que realicen en forma efectiva y directa, actividades, actos o contratos que sean materia u objeto específico de tal exención o beneficio”. Se puede inferir esta misma línea de lo que establece el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que establece:

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 con 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.

La legislación guatemalteca identifica a las exenciones tributarias y a los beneficios fiscales o tributarios como dos instituciones, el primer ejemplo el código tributario menciona a ambos nombres y en el segundo solo se mencionan a las exenciones como bases de recaudaciones, y no lo incluye dentro del apartado de deducciones, descuentos y reducciones siendo estos típicos ejemplos de los beneficios fiscales,



por lo que se puede deducir que la legislación guatemalteca distingue a las exenciones de los beneficios tributarios, y no como doctrinalmente se habla de ellos.

1.2 Características de las exenciones tributarias

Según Monterroso (2009):

...las características ayudan a identificar la figura de la exención únicamente por las peculiaridades que posee, dentro de las que la doctrina ha establecido:

- a) **Excepcional:** las exenciones tienen carácter de excepcional, debido a que se hace una diferenciación de la generalidad de sujeto, identificando una cualidad que el legislador establece como razonable otorgar el beneficio, sin violar los principios de igualdad tributaria y el de generalidad.
- b) **La coexistencia de dos normas:** para que la norma de exención tenga validez y sea coherente su razón de existencia, se necesita que exista una norma que establezca ciertos supuestos o sujetos pasivos plenamente identificados que vinculan al hecho imponible y la obligación tributaria. Por el otro lado la norma de exención, tiene la característica fundamental de liberar total o parcialmente la obligación tributaria sin importar que se haya realizado el hecho generador.
- c) **Realización del hecho imponible:** para que la figura de la exención se configure se necesita primero realizar el supuesto contenido en la norma de sujeción, una vez realizado el hecho imponible la norma de exención libera total o parcialmente la responsabilidad de la obligación tributaria.
- d) **Neutralización de la obligación tributaria:** siendo el beneficio principal la neutralización de la obligación tributaria, eliminando consecuentemente la responsabilidad del pago de la deuda tributaria sobre el hecho imponible realizado contenido en la norma de sujeción(...).(p. 155)



De conformidad con lo planteado anteriormente, se puede concluir que las exenciones por lo general presentan las cuatro características que hace mención Monterroso, porque las exenciones lo que hacen es eliminar la obligación de pago, además, en Guatemala, las exenciones deben estar establecidas en ley, principalmente en la Constitución, porque solo el Congreso de la República está facultado de crear exenciones. Es importante mencionar que el Poder Legislativo a través de las diferentes leyes tributarias específicas establece las diferentes exenciones, según el impuesto de referencia del que se trate.

1.3 Finalidad de las exenciones

Desde el punto de vista jurídico positivo, la equitativa distribución de la carga fiscal no puede sacrificarse para el logro de otros fines, por muy elevados y atractivos que estos sean, porque para ello, sería necesario producir una legislación radicalmente nula por inconstitucional. El ordenamiento jurídico ha de entenderse y aplicarse como un todo y sería aberrante que las operaciones se hicieran de modo que hubieran de sacrificarse determinados principios y normas fundamentales por otros de igual rango. (Sainz, 1991).

La creación de las exenciones tributarias, en primera instancia debe estar en ley y esta debe estar encaminada al logro de iniciativas que favorezcan, la economía del país, con el objeto de atraer la inversión y empleo de un Estado.

Diversos tratadistas identifican como las políticas económicas que se toman como medidas para favorecer o incrementar la productividad de ciertos sectores con el objeto de promover el desarrollo equilibrado de la sociedad.



1.4 Clasificaciones de las exenciones tributarias

Existen diferentes clasificaciones de las exenciones tributarias; sin embargo, las exenciones deben atender primordialmente a la materia específica de la que emanan, tanto sus principios como su regulación. En Guatemala existen distintos cuerpos normativos que establecen exenciones, basándose en principios y en clasificaciones que inclusive son la razón por la que fueron creadas, por consiguiente, pueden mencionarse:

1.4.1 Exenciones constitucionales

Según Rodríguez (1986) las exenciones constitucionales “son las que se encuentran incorporadas en la Constitución Política de cada Estado o país” (pp. 162-163).

En el caso de Guatemala, en el artículo 88 de la Constitución Política, libera a las universidades del pago de tributos, como una medida para coadyuvar para el desarrollo educativo y profesional de la sociedad.

Además, en el artículo 37 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece que los bienes inmuebles de las iglesias y entidades religiosas destinadas al culto o a la asistencia social están libres de todo tipo de arbitrios o tributos. Siendo lógico el hecho de no imponer una carga económica a un sector cuyo fin último es la espiritualidad y beneficencia.

1.4.2 Exenciones objetivas

La exención objetiva está íntimamente ligada al elemento objetivo del hecho imponible. “El elemento objetivo del hecho imponible (y por tanto del presupuesto de



hecho exento) está constituido por un hecho considerado en sí mismo, objetivamente aislado de cualquier vinculación personal” (Salinas, 1993, p. 163).

Para Sainz (1991), identifica que el elemento objetivo del hecho imponible, es posible distinguir cuatro aspectos: material, espacial, temporal y cuantitativo.

Las exenciones objetivas son aquellas que surgen en razón de haberse producido el supuesto de exención; es decir, la exención se da en razón del hecho, y no de la persona. Son aquellas que se otorgan en atención a ciertas cualidades y características del objeto que genera el gravamen

1.4.3 Exenciones subjetivas

Para el tratadista Villegas (2001):

Las exenciones subjetivas son aquellas en que la circunstancia neutralizante es un hecho o situación que se refiere directamente a la persona (física o ideal) del destinatario legal tributario, así, las entidades gremiales, científicas, religiosas, culturales, las cuales se consideran de bien público, y no persiguen fines lucrativos, se hallan generalmente exentas. (p. 283).

Este elemento es la cualidad inherente a la hipótesis fáctica que determina los sujetos de la obligación, que, el presupuesto de hecho exento hará nacer. La exención subjetiva prevé, que, si el presupuesto de hecho es realizado por determinadas personas las delimitadas en el presupuesto de hecho exento, nacerán no los efectos de la norma de imposición, sino los propios de la norma de exención, esto es, el innacimiento de la obligación tributaria.



Las exenciones subjetivas se pueden deducir que son las que regulan la relación jurídica de determinadas personas conectadas al presupuesto de hecho del tributo; sin embargo, solo abarca a esos sujetos que define el elemento subjetivo del presupuesto de hecho exento, y no a otros.

Por lo anterior, se puede definir que las exenciones subjetivas son las que tienen efecto en relación con las personas obligadas al pago; es decir, son aquellas que la ley prevé en consideración a determinada persona obligada a la satisfacción de la obligación tributaria, en caso de darse el hecho imponible.

1.4.4 Exenciones mixtas

Según Ferreiro (2006) “una exención mixta es cuando el hecho o circunstancia al que la Ley liga el no nacimiento se refiere tanto al hecho como sujeto considerado” (p. 397).

Se suele decir que existen exenciones mixtas en aquellos casos en que el legislador acuerde tutelar a una serie de hechos o actos por la finalidad perseguida y por las características de la persona o personas que los realizan. Podrá haber, eso sí, y de hecho se da, convergencia de ambos elementos en sede de aplicación de la norma, por ejemplo, cuando una situación de hecho, que goza de exención objetiva, es realizada por un sujeto que goza de exención subjetiva.

1.4.5 Exenciones condicionadas

Según Giuliani (1997) “las exenciones condicionales o absolutas se dan cuando se hallan subordinadas a circunstancias o hechos determinados, o no lo están” (p. 358).



Las exenciones condicionales o condicionadas están supeditadas a que acontezca un determinado acto para poder aplicar, gozar o disfrutar de sus efectos. Por lo anterior se puede deducir que la exención, algunas veces, es simultánea con su nacimiento: porque la ley puede condicionar la aplicación de sus efectos; es decir, su goce o disfrute que se produzca normalmente, una expresa petición del sujeto que se encuentra delimitado por el hecho exento, en tal sentido, a la falta de la expresa solicitud, el impuesto se debe en la medida normal.

1.4.6 Exenciones permanentes y transitorias

Como lo establece Margáin (1991):

Las exenciones permanentes son las que subsisten hasta tanto no sea reformada la Ley que las concede” (p. 316). Según Rodríguez (1986) “la exención está establecida en el ordenamiento legal y opera directamente, sin la intervención de ninguna autoridad, para todo aquel cuya situación coincide con la hipótesis normativa. (p. 159).

Es importante mencionar que por otro lado en el ámbito temporal se encuentran las exenciones transitorias o temporales y estas “son las que se establecen para gozarse por un lapso determinado; es decir, las que se otorgan por períodos fijos” (Margáin 1991, p. 316).

Según Rodríguez (1986):

La exención se encuentra establecida en el ordenamiento legal como una posibilidad y requiere de la intervención de la autoridad para que, ejercitando una facultad discrecional reglada, verifique la adecuación de la situación del



contribuyente a la hipótesis normativa y determine el período por el cual opera la exención. (p. 160).

1.4.7 Exenciones económicas

Para Margáin (2007) “las exenciones económicas son las que se establecen con el fin de auxiliar el desarrollo económico del país” (p. 317). Por otro lado, según Gladys Monterroso (2009) “las exenciones económicas son las que las establecidas para el beneficio y desarrollo de un sector económico determinado del país” (p. 178).

Por lo anterior se puede concluir que las exenciones económicas son las que se establecen con el fin de auxiliar el desarrollo económico del país o entidades públicas, las que conceden los decretos de descentralización industrial.

1.4.8 Exenciones distributivas

Para Margáin (2007):

Las exenciones distributivas son las que se crean con el objeto de evitar las injusticias impositivas en que se incurriría si se gravaran a personas que carecen de capacidad tributaria o a una misma persona con dos o más impuestos. Estas exenciones sirven para distribuir equitativamente las cargas fiscales. (p. 301).

Con fundamento en lo anterior se puede definir que estas exenciones son creadas con el fin de que los contribuyentes aporten al Estado lo que le corresponde, de



conformidad a su capacidad de pago o bien evitar la doble o múltiple tributación, según los ingresos o actividades que realicen.

1.5 Los principios constitucionales y la exención tributaria

La base de la existencia de la exención tributaria son los principios constitucionales, derivado a que estos son las garantías que tienen los sujetos pasivos para la aplicación de las normas tributarias, en primera instancia para cerciorarse la correcta aplicación de las normas y garantizar así que los tributos sean justos, que no afecten al contribuyente, que no obstaculicen la generación de riqueza, que las normas tributarias que generan una carga económica a hechos realizados por los sujetos pasivos estén contenidas dentro de una norma jurídica con el rango de ley.

1.5.1 La Constitución como fundamento de los principios tributarios

El artículo 239, de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece el 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 con la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

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

Son nulas *ipso jure* las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de



recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

Por lo anterior, el artículo 239 de la Constitución consagra el principio de legalidad en materia tributaria, que garantiza que la única fuente creadora de tributos puede ser la ley, estableciendo que es potestad exclusiva del Congreso de la República decretar impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, así como la determinación de las bases de recaudación de dichos tributos.

La exención tributaria ha nacido y se ha desarrollado en el Estado de derecho, razón por la cual se ha ido configurando como un verdadero instituto jurídico y como tal tiene su origen inmediato en la propia Constitución, a la cual debe su respeto.

Cabe mencionar que resulta indispensable que la exención tributaria sea analizada a la luz de los principios jurídicos tributarios contemplados por la Constitución; es por ello que para llevar a cabo un adecuado análisis de la figura jurídica es importante hacer referencia a ellos.

1.5.2 La exención y el principio de legalidad

El principio de Legalidad es considerado el principal del derecho tributario constitucional, porque se considera el punto de partida de nacimiento del derecho tributario. Este principio también es llamado principio de reserva de ley.

Este principio no significa solamente que el tributo ha de ser determinado por ley, sino que va más allá; el legislador tributario habrá de determinar lo más preciso



posible todos los elementos que contienen los supuestos de la relación jurídico tributaria; no solo para que exista una garantía formal, sino también para que los actos económicos de los hombres puedan regirse conociendo con rigor las reglas del juego *The rules of the game*; en otras palabras, el ciudadano, al realizar un acto de su vida económica, debe saber cuáles son las consecuencias tributarias que cabe esperar.

Para Zavala (1998), “este principio se reduce a la máxima de que solo por ley se puede imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones tributarias o modificar las ya existentes y determinar su forma, proporcionalidad o regresión” (p. 16).

Las exenciones tributarias surgen del principio de legalidad, porque estas deben estar establecidas en normas legales, según lo establece la Constitución Política de la República de Guatemala en el artículo 239, porque indica que es facultad del Congreso de la República establecer entre otras la aplicación de las exenciones.

En conclusión, se puede decir que el principio de legalidad tributaria consiste en que ninguna autoridad fiscal puede emitir un acto o resolución que no sea conforme a una ley expedida con anterioridad. Es decir que las entidades religiosas solo pueden hacer lo que la ley les permite.

1.5.3 La exención y el principio de preferencia de ley

El principio de preferencia de ley “deriva del hecho de que, en el ordenamiento legislativo, no ya en el constitucional, por preceptos con rango de ley ordinaria, se definan ciertas materias como privativas de la ley” (Casás y García, 1994, p. 20).



La preferencia de ley puede ser suprimida por otra ley ordinaria posterior, que puede establecer lo contrario, cosa que no sucederá cuando exista una auténtica reserva de ley, que no es disponible por el legislador ni es deslegalizable en ningún caso.

En Guatemala, el Principio de Preferencia de ley se encuentra en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, dicho artículo establece que:

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

1.5.4 La exención y el principio de igualdad tributaria

Según la Constitución de la República de Guatemala, en el artículo 4 establece “en Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades”. (Gaceta 85 Expediente 1201-2006. Fecha 27/09/2007).

Según la propia Corte de Constitucionalidad “el concepto de igualdad así regulado estriba en el hecho de que las personas deben gozar de los mismos derechos y las mismas limitaciones determinadas por la ley” (Gaceta 85 Expediente 1201-2006. Fecha 27/09/2007).

Por otro lado, el artículo 135 inciso d) de la Constitución Política de la República de Guatemala establece que son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la constitución y leyes de la República contribuir a los gastos públicos, en la forma que establece la ley.



El principio de igualdad se considera como un instrumento de política fiscal, derivado a que existe la posibilidad de atender la igualdad a través de la ley; es decir, que el tributo puede ser utilizado como un instrumento para lograr la igualdad entre los ciudadanos. La finalidad de la igualdad a través de la ley es lograr la justicia social, por la vía de la redistribución de la riqueza y el empleo, por ejemplo, incentivar ciertas actividades o desalentar otras.

Según Spisso (2007), “el principio de igualdad ante la ley surge como una reacción al sistema de privilegios y discriminaciones. Más que propiciar una verdadera igualdad entre todas las personas, el principio persigue acabar con situaciones de desigualdad” (p. 323).

Es importante mencionar que varios tratadistas consideran que una exención violenta el principio de igualdad, debido a que la ley otorga un beneficio a un sujeto a un objeto y lo beneficia con la exención desvinculando la obligación tributaria. Es por ello por lo que es los términos de justicia social e igualdad material y formal ante la ley solventan dicha situación. Como ya se conoce, la norma de exención es una herramienta que tiene el legislador con el objeto de equiparar o equilibrar calidades tanto económicas como sociales, beneficiando a ciertos grupos vulnerables que necesitan el apoyo del Estado; en consecuencia, la herramienta más efectiva para fomentar la economía a dichos grupos sociales es la exención tributaria.

Por lo anterior, las exenciones tributarias no contradicen al principio de Igualdad Tributaria contenida en la Constitución Política de la República de Guatemala. Se concluye que el principio de igualdad se funda en la Ética y se proyecta como condición jurídica exigida por la idea de Persona Humana. Cabe mencionar que la igualdad más que un derecho fundamental autónomo o aislado es un principio informador del ejercicio de los derechos fundamentales que toda persona natural o



jurídica posee. Es decir que los derechos fundamentales deben ser informados por el criterio de igualdad o bien constituye la igualdad una condición básica de su ejercicio.

1.5.5 La exención y el principio de certeza jurídica

El derecho tributario debe proporcionar seguridad, en el sentido de saber a qué atenerse y, por el contrario, excluir la arbitrariedad en el momento de la creación de la norma, así como en su aplicación. Asimismo, establece que... la certeza del derecho, el conocimiento de sus efectos, un sistema racional de producción normativa garantiza y aquilatan la seguridad jurídica. Como también sería una manifestación de seguridad el que los poderes públicos excluyeran la arbitrariedad en sus actuaciones, lo que sería posible respetando estrictamente la Constitución y, más exactamente, los valores que de ella se desprenden, entre los que destacaríamos, los principios de justicia financiera. (Carrera, 1994, p. 97).

El principio de certeza jurídica, para que se cumpla y para que se pueda dar la figura de la exención, la norma que contiene la exención debe determinar con claridad el hecho imponible al que se va a aplicar los beneficios. Es importante que dicha norma no tenga vacíos o ambigüedades que puedan originar incertidumbres al momento de realizarse la interpretación y aplicación de la norma.

1.5.6 La exención y el principio de capacidad contributiva

El principio de capacidad contributiva es uno de los principios más importantes y fundamentales para la cabal comprensión de un sistema tributario.

Este principio ha sido empleado para justificar ética y jurídicamente el poder de imposición del Estado y ha sido recogido, en forma expresa o implícita por buen número de constituciones, que establecen que todos los ciudadanos tienen la obligación de contribuir a los gastos públicos de acuerdo con sus facultades. (Salinas, 1993, p. 99).



Para Jarach, como se citó en Sainz (1991) la capacidad contributiva:

Es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular; asimismo, continúa diciendo que en la relación impositiva el criterio justificativo para que se establezcan presupuestos de obligación tributaria en la Ley es la propia capacidad contributiva. (p. 97).

Según Monterroso (2009):

El principio de capacidad de pago hace referencia a que los tributos deben ser establecidos en función de la capacidad económica de cada contribuyente a quien va dirigido. El principio individualiza la carga tributaria para cada contribuyente de acuerdo con su situación financiera en la sociedad. (p. 155).

Por lo anterior, se puede afirmar que el principio de capacidad contributiva no es algo que se acepte o se repudie, sino que es una directriz constitucional de forzosa aplicación en el sistema tributaria; por ello este principio característico del tributo, es el que a la vez constituye su fundamento o causa jurídica; porque, precisamente, es el medio por el cual un hecho de la vida es tomado por la ley como presupuesto de hecho de la obligación tributaria en cuanto es índice o síntoma de riqueza. En otras palabras, al ser la capacidad contributiva la potencialidad para contribuir que tienen los sujetos pasivos de la relación tributaria, los presupuestos de dicha obligación deben estar basados en la propia capacidad contributiva.

Se concluye que el principio de capacidad contributiva implica que el legislador solo puede elegir como hechos que generan la obligación de tributar aquellos que, directa o indirectamente, reflejen, revelen o guarden una relación lógica y racional con una cierta capacidad económica; y no puede elegir como hechos significativos, a la hora de repartir la carga tributaria, situaciones que no tengan significado económico.

Es importante mencionar que, según el artículo 243, de la Constitución Política de la República establece que principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe



ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

El principio de capacidad de pago en materia tributaria constituye un mandato que el Estado, en el ejercicio de su poder tributario, debe considerar para la aprobación de una carga tributaria, en la cual se tomen en cuenta las cualidades individuales y personales de los contribuyentes a efecto de que su participación en la financiación del gasto público constituya un sacrificio proporcional a su condición patrimonial particular, de acuerdo con la materia imponible de que se trate. (Gaceta 112 expediente 540-2013. Fecha 12/08/2014).

1.6 La exención y otras figuras

Es importante considerar que la exención tributaria suele confundirse con otras figuras, por lo que se debe determinar cuáles son los criterios diferenciales que delimiten su entorno, obteniendo así una mejor configuración y comprensión de los conceptos de no sujeción, la grabación tasa cero y los incentivos, tal como se describen a continuación:

1.6.1 La no sujeción

Considerando que toda norma jurídica consiste generalmente en una hipótesis y en un mandato. En consecuencia una norma tributaria como norma jurídica que es, al establecer un mandato produce un efecto jurídico deseado al realizar un determinado hecho, que en términos jurídicos se le conoce con el nombre de supuesto de hecho que cuando la ley determina cuáles son los supuesto de hecho que harán efecto en el ámbito tributario; es decir, la ley está delimitando el campo de realización de los referidos hechos que provocan el nacimiento de ciertas obligaciones o no de la



deuda tributaria. A lo anterior se le conoce como sujeción o hecho imponible, derivado a que lo contempla la ley.

Giuliani (1997) aclara que la no sujeción “consiste en que la circunstancia contemplada por la norma legal no alcanza a configurar el hecho generador o hecho imponible; el crédito tributario no se produce” (p. 351).

De lo anterior, se puede deducir que la no sujeción consiste en que la norma tributaria no es aplicable, porque la actividad del presunto sujeto pasivo no realiza la hipótesis de dicha norma, o porque el sujeto que actúa no puede sufrir las consecuencias jurídicas derivadas del mandato de la norma tributaria, por no encontrarse en la hipótesis que vincula la relación requerida por la norma tributaria. En consecuencia, así como el hecho imponible contempla todo el ámbito objetivo y subjetivo de lo sujeto, lo que queda por fuera del hecho imponible es el ámbito de lo no sujeto.

Generalmente, el concepto de no sujeción es uno de los conceptos que con mayor facilidad puede inducir a confundirlo con el concepto de exención. Sin embargo, se puede mencionar que ninguna de las características, salvo la cuestión de no tasabilidad intrínsecas que enmarcan al concepto de no sujeción, pueden asociarse con las de la exención. En tal sentido, se concluye que si bien en ambos supuestos no surge la obligación de pagar un determinado tributo, en las exenciones, como ya se conoce, la nota característica es la previa realización del hecho imponible, esto es, la concurrencia de todos los elementos que integran o forman parte del presupuesto del impuesto o situación básica del gravamen y por tanto, la previa sujeción a la norma tributaria, naciendo debido a ello, el deber de realizar la prestación tributaria correspondiente.



Mientras tanto, en los supuestos de no sujeción, en cambio, se trata de actos o personas en los que no se cumplen los supuestos del hecho imponible tipificados en la ley de un determinado impuesto, en definitiva, el sujeto siempre se mueve por fuera del hecho imponible.

Cuando se trata de no incidencia, no se adeuda el tributo, porque no llega a nacer la obligación tributaria misma; en la exención, por el contrario, se debe al tributo, porque la obligación existe, pero la ley dispensa de su pago; por consiguiente, la exención presupone la incidencia, de un tributo que realmente exista.

1.6.2 La grabación tasa cero

“En este tipo de concepto la obligación tributaria nace a la vida jurídica el pago que tiene como valor cero” (Mendoza, 2014, p. 148). Es importante mencionar que, generalmente, cuando el tributo considera que no es necesario aplicar una tasa de recargo o de castigo a la operación, porque busca fomentar dicha actividad, pero no exime de declararla en el listado de operaciones realizadas. En tal circunstancia se utiliza la tasa cero, para que no compute impuesto, pero que la Superintendencia de Administración Tributaria pueda saber que se han realizado.

Cuando se describe a la tarifa tasa cero en sentido estricto, se refiere a una tarifa de menor porcentaje de la ordinaria cuya diferencia sustancial es la existencia de hechos o actos específicos en los cuales deberá ser aplicada, ya sea por necesidad del Estado o por política fiscal, la finalidad de la tarifa tasa cero es por técnica tributaria; es decir, que los contribuyentes tienen el derecho de acreditar el impuesto pagado en los actos gravados y puede considerarlo como un gasto deducible para efectos del impuesto sobre la renta. Es importante mencionar que, según Ley de Régimen Tributario Interno (codificación no. 2004-026) Ecuatoriano, en Ecuador la



configuración de esta tasa, no se basó en el modelo antes explicado porque se estructuró como una exención al tributo.

1.6.3 Los incentivos

Según el *Diccionario de la lengua española*, 'incentivo' es "el estímulo que ofrece a una persona, grupo o sector de la economía, con el fin de elevar la producción y mejorar los rendimientos" (Real Academia Española y Asociación de Academias de la Lengua Española, 2019, párr.2).

Tomando como referencia el análisis económico del derecho:

Este se relacionada con las reglas afectan los incentivos y las acciones humanas pueden ser estudiadas desde el enfoque económico, el cual supone que el actor siempre está intentando maximizar su utilidad o bienestar; es decir, obtener sus fines al menor costo posible. (Bullard, 2006, p. 41).

La base del análisis económico del derecho "es que toda norma o institución jurídica crea incentivos concentrados en precios monetarios, y no monetarios, que pueden orientar la conducta hacia comportamientos eficientes o ineficientes" (Rojas, Schenone y Stordeur, 2012, p. 30).

En Guatemala los beneficios fiscales tienen su fundamento en la doctrina del incentivo, que promueve la exoneración de impuestos con fines extrafiscales, definiendo a este concepto como el desplazamiento del interés jurídico-tributario por parte del Estado, por un interés fundamental que tiene como finalidad el desarrollo económico, bienestar y progreso social. (Mendoza, 2014, p. 147).



El fomento del incentivo fiscal comprende a dos pilares fundamentales que son el institucional y el estratégico. El institucional por ser una obligación fundamental contenida en las constituciones de Estados en vías de desarrollo, tal es el caso de Guatemala que fomenta su institución y estratégico, porque tiene como finalidad atraer y estimular la inversión privada local y/o extranjera, concediendo beneficios fiscales.

Es importante mencionar que la Constitución Política de la República de Guatemala, en el artículo 119, literal a) establece como obligación fundamental del Estado, propiciar el desarrollo económico de la Nación, estimulando la iniciativa en actividades agrícolas, pecuarias, industriales, turísticas y de otra naturaleza [...] y en la literal f) se menciona que se debe:

Otorgar incentivos, de conformidad con la ley, a las empresas industriales que se establezcan en el interior de la República y contribuyan a la descentralización; ambas literales permiten la creación de incentivos, lo cual es fundamento valioso desde la perspectiva de los incentivos fiscales en Guatemala (Constitución Política de la república de Guatemala, 1985).

1.6.4 Diferencia entre exención y excepción

La connotación de ambas figuras en nuestro medio ha creado confusión y una aplicación no adecuada por ello es importante considerar que no es lo mismo exención y excepción, según Mendoza (2014) existen las siguientes diferencias:

- a) La exención requiere de dos normas legales, una que origine el gravamen y otra que exime el mismo ámbito temporal y espacial de validez;
- b) la exención puede estar condicionada a surtir efectos sin excepción o a surtir efectos con excepción;



- c) c) la excepción vista como una exclusión de determinadas rentas de la esfera del gravamen tiene el calificativo de no afectación por excepción, por lo que naturalmente no dará nacimiento a la relación jurídica; d) la excepción vista en el mundo de la exención o como la medida o extensión de la exención; o, para excluir de la regla general deducibilidad o no deducibilidad de determinados costos o gastos. (p. 148).

1.7 Interpretación de las exenciones

Según Spisso (2007) las exenciones, pueden ser interpretadas de las siguientes maneras:

- a) Interpretación restrictiva:** esta modalidad parte de la premisa que las exenciones constituyen odiosas violaciones al principio de generalidad del impuesto, que como observa Jarach, se funda en la aplicación del principio latino *plus dixit quam volvit*, que significa que el legislador ha dicho más que en lo que la realidad quería decir, lo que aconseja restringir el sentido de las palabras para acotar al mínimo su campo de aplicación.
- b) Interpretación estricta:** es aquella que se limita a declarar el alcance manifiesto o indubitable que resulta de las palabras empleadas, sin restringirlo o reducirlo- interpretación restrictiva- ni tampoco extenderlo en función de la voluntad de la ley interpretada más allá del sentido literal del texto, de acuerdo con su sentido racional interpretación extensiva.

Esta corriente interpretativa propicia la aplicación de las exenciones sobre la base objetiva de la expresión literal de la ley, de lo que resulta que se admitirán solo las enunciadas manifiesta y taxativamente en las normas



positivas. Esta corriente interpretativa se caracteriza por un apego minucioso y gramatical a las palabras de la ley.

- c) Interpretación extensiva:** la utilización de métodos generales de interpretación y en particular el de la significación económica en derecho tributario signó el abandono de la sujeción irrestricta a la letra de la ley.

Para apreciar el espíritu de la ley determinado por la voluntad del legislador se hace necesario recurrir a la ponderación, junto al elemento gramatical, del elemento lógico que estriba en la descomposición del pensamiento del legislador, en la búsqueda del espíritu de la ley, del elemento histórico que trata el derecho existente sobre la materia de la época en la cual la ley ha sido dictada y determina el modo de acción de esta y los cambios que ha introducido y del elemento sistemático, que aprehende el vínculo íntimo que liga a las instituciones y reglas de derecho en una vasta unidad. (pp. 348-350)

Es importante considerar que en Guatemala el Código Tributario, en el artículo cuatro, establece que:

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.



CAPÍTULO II

2 Las exenciones tributarias en Guatemala

En Guatemala, el objetivo de las exenciones tributarias es para incentivar la inversión y empleo. Es importante mencionar que las asociaciones, fundaciones y otras entidades sin fines de lucro, para mantener actualizado su registro ante la Administración Tributaria como ente exento, debe contar con la solvencia fiscal, la cual es una exigencia legal tipificada en la ley de actualización tributaria y el Código Tributario, en tal sentido es necesario conocer y distinguir como se clasificación de exenciones.

En nuestra legislación se consideran varias clasificaciones de exenciones tributarias, aunque no están definidas tácitamente, por lo general en las leyes tributarias específicas se pueden identificar las exenciones objetivas y subjetivas.

Según Chile (2019) se debe considerar que:

Cuando la exención es otorgada a la renta o ingresos de la persona, estamos hablando de exenciones objetivas. En Guatemala podemos indicar que este tipo de beneficios es el que se otorga a entidades clasificadas al amparo del Decreto 29-89 que gozan de exención por las rentas provenientes de exportaciones. En el caso de las asociaciones, fundaciones y entidades religiosas, tanto en la ley de Actualización Tributaria Libro I Impuesto Sobre la Renta (ISR) como en la ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) la dispensa del pago del impuesto está dirigida a las rentas que obtengan, siempre que se cumpla con las condiciones impuestas en las mismas leyes. En estos casos no está exenta la persona o entidad, sino que esta es otorgada a sus rentas, ello está claramente indicado en el artículo 6, del libro I, Impuesto sobre la Renta, de la ley de Actualización Tributaria, al establecer que están exentas las rentas que obtengan las asociaciones, fundaciones y entidades religiosas.



La ley del IVA el artículo 7 numeral 13) señala que están exentas del impuesto los servicios que prestan las asociaciones, fundaciones e instituciones religiosas. Puede concluirse que las exenciones están otorgadas a las rentas y que la entidad como tal no es la exenta de impuestos.

Las exenciones subjetivas son las que se otorgan a la entidad, exigiéndose ciertas cualidades y características del sujeto beneficiado. Estas exenciones las encontramos en los artículos 73 y 88 de la Constitución Política de la República, los cuales conceden exenciones tributarias a los centros educativos privados y a las universidades. Nótese que en estos casos se está concediendo el beneficio fiscal a la entidad como tal y puede decirse que son personas exentas de impuestos.

El análisis anterior nos sirve para interpretar el alcance del artículo 57 “A” del Código Tributario, adicionado por el decreto 4-2012 disposiciones para el fortalecimiento del sistema tributario y el combate a la defraudación y al contrabando, el cual establece que la entidad inscrita en la Administración Tributaria como persona exenta de algún impuesto, deberá obtener la solvencia fiscal cada año, para poder mantener actualizado su registro como persona exenta. Puede notarse claramente que esta obligación es únicamente cuando la exención es subjetiva; es decir, cuando esta es otorgada a la persona, por lo que no es aplicable a las asociaciones, fundaciones y entidades religiosas, porque en estos casos la exención es otorgada a las rentas. (párrs. 1-4).

Derivado de lo anterior, es importante considerar lo relacionado a costos y gastos deducibles de conformidad con el artículo 21 numeral 22, de la Ley de Actualización Tributaria, en lo concerniente a que son deducibles las donaciones a las



asociaciones y fundaciones sin fines de lucro, de asistencia o servicio social a las iglesias, a las entidades y asociaciones de carácter religioso y a los partidos políticos, todas estas deben estar legalmente constituidas, autorizadas e inscritas conforme a la ley, siempre que cuenten con la solvencia fiscal del período al que corresponde el gasto, emitida por la Administración Tributaria, de manera que se obliga a que la entidad religiosa tenga solvencia fiscal, la cual debe ser proporcionada a la persona individual o jurídica que realice la donación.

Las exenciones para las entidades religiosas de conformidad con la Constitución Política de la República artículo 37, último párrafo, establece que los bienes inmuebles de las entidades religiosas destinados al culto, a la educación y a la asistencia social, gozan de exención de impuestos, arbitrios y contribuciones.

2.1 Fundamento legal de las exenciones

Las exenciones tributarias, en Guatemala están fundamentadas principalmente en la Constitución Política de la República, asimismo, en las leyes de carácter general como específico, tal es el caso del Código de Tributario, Ley de Actualización Tributaria, Ley de Impuesto al Valor Agregado, entre otras leyes.

2.1.1 Las exenciones tributarias, según la Constitución Política de la República de Guatemala

La Constitución Política de la República de Guatemala, establece exenciones para entes específicos, así pues, el artículo 88, exenciones y deducciones de impuestos, establece “las universidades están exentas del pago de toda clase de impuestos, arbitrios y contribuciones, sin excepción alguna”.



Por lo anterior, se deduce que la propia Constitución contiene una exención tributaria de carácter general para las universidades del país, otorgándoles tal derecho en forma total e incondicional, quedando, por consiguiente, liberadas del pago de cualquier impuesto; en consecuencia, no se produce, en ningún momento, el nacimiento de la obligación tributaria y las universidades no pueden ser consideradas, en forma alguna, como sujetos pasivos de una obligación que no existe.

Además, en su artículo 239. Principio de legalidad, establece:

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 con 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.

De conformidad con la Gaceta No. 54, expediente 105-99, sentencia: 16-12-99:

En materia tributaria las exenciones expresan la relación de cargas impositivas o de deberes por circunstancias que la justifiquen en cada supuesto, atendiendo el principio de igualdad fiscal, entendido como el mismo trato que, en las mismas condiciones, debe darse a las personas. (p. 41)

“La exención tributaria, como técnica de fomento o estímulo de determinadas actividades socioeconómicas, constituye una excepción al régimen general del respectivo tributo y opera como instrumento al servicio de fines de utilidad pública o de interés colectivo” (Gaceta 29, Expediente 17-93, fecha: 07/09/1993).



“La exención consiste en que la ley establece que determinados sujetos no quedan afectos al cumplimiento de la obligación impositiva o determina que determinadas rentas o ingresos no están sujetos a determinados tributos” (Gaceta 25. Expedientes acumulados 217-91 y 221-91. Fecha de sentencia 06/08/1992).

2.1.2 Las exenciones tributarias, según el Código Tributario

El Código Tributario, en su artículo 62, establece:

Exención es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de esta, 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.

Además, en su artículo 63, requisitos, establece “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”.

2.1.3 Las exenciones tributarias, según el Impuesto sobre la Renta

En las exenciones, se produce el hecho generador, pero el legislador, sea por motivos relacionados con la apreciación de la capacidad económica del contribuyente, sea por consideraciones extrafiscales, establece inexigibilidad de la deuda tributaria; es decir, dispensar del pago del tributo debido.

Las exenciones para la categoría de renta de actividades lucrativas, están tipificados en el artículo 8 y 11 de la Ley de Actualización Tributaria; en el caso de las rentas de



trabajo, las exenciones están estipuladas en el artículo 70; y las exenciones en la categoría de rentas de capital, ganancias de capital y pérdidas de capital, las establece el artículo 87.

La Ley de Actualización Tributaria en el libro I, Impuesto sobre la Renta identifica diversas categorías de rentas entre ellas rentas de actividades lucrativas, rentas de trabajo, rentas de capital, ganancias y pérdidas de capital, en consecuencia, cada una de ellas tiene sus respectivas exenciones.

a) Exenciones de actividades lucrativas

Dentro de las rentas exentas específicas, según el artículo 8, le aplica específicamente el numeral 5) el cual establece que están exentas:

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

Entre las exenciones, del artículo 11, que corresponden a la categoría de actividades lucrativas, tampoco se puede identificar alguna. Por otro lado, el artículo 11 Rentas exentas. Están exentas del impuesto:

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



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

b) Exenciones de rentas del trabajo

El artículo 70 estipula las rentas exentas para la categoría de rentas del trabajo y la exención aplicable a los contribuyentes que obtienen ingresos por las rentas del trabajo; sin embargo, no existe una específica relacionada con las entidades religiosas.

Es importante mencionar que el artículo 72 menciona que la renta imponible se determina deduciendo de la renta neta las deducciones que se indican en este artículo y, específicamente, en el inciso b) está relacionado con las entidades religiosas el cual indica que:

Las donaciones a las asociaciones y fundaciones sin fines de lucro, de asistencia o servicio social, a las iglesias, a las entidades y asociaciones de carácter religioso y a los partidos políticos, todas las cuales deben estar legalmente constituidas, autorizadas e inscritas conforme a la ley, siempre que cuenten con la solvencia fiscal del período al que corresponde el gasto, emitida por la Administración Tributaria, la deducción máxima permitida a quienes donen a las entidades indicadas en este párrafo, no puede exceder del cinco por ciento (5%) de la renta bruta.



c) Exenciones para rentas de capital, ganancias y pérdidas de capital

En este caso el artículo 87, estipula que, están exentas del impuesto conforme a las regulaciones, entre ellas; Los subsidios otorgados por el Estado y sus instituciones y por organismos internacionales a las personas individuales para satisfacer necesidades de salud, vivienda, educación y alimentación, entre otras; sin embargo, no existe una exención específica relacionada con las entidades religiosas.

2.1.4 Las exenciones tributarias, según el Impuesto al Valor Agregado

Las exenciones en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de conformidad con el artículo 7, establece que están exentos del impuesto diversas actividades que se enumeran y entre ellas se hace referencia las entidades religiosas de la siguiente manera:

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

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

Además, en el artículo 8, de la misma ley establece que no deben cargar el impuesto en sus operaciones de ventas, como tampoco en la prestación de servicios, las siguientes personas:

1. Los centros educativos públicos y privados, en lo que respecta a matrícula de inscripción, colegiaturas, derechos de examen y transporte terrestre



proporcionado a escolares, siempre que este no sea prestado por terceras personas.

2. Las universidades autorizadas para funcionar en el país.
3. La Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala y el Comité Olímpico Guatemalteco.
4. El Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.
5. Las misiones diplomáticas y consulares acreditadas ante el Gobierno de la República, así como los agentes diplomáticos, los funcionarios y empleados Diplomáticos y consulares, incluidos en la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas y Consulares, con la condición de que los países a que pertenezcan dichas misiones y personas otorguen igual tratamiento como reciprocidad.
6. Los organismos internacionales a los que de acuerdo con los respectivos convenios suscritos entre el Gobierno de la República de Guatemala y dichos organismos se les haya otorgado la exención de impuestos.

2.1.5 Las exenciones tributarias, según el Impuesto de Solidaridad

La Ley de Solidaridad en el artículo 4, inciso e) establece que están exentas las asociaciones, fundaciones, cooperativas, federaciones, centrales de servicio y confederaciones de cooperativas, centros culturales, 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.



Lo anterior define de forma tácita que, si no cumple con las condiciones establecidas, se deben considerar como rentas afectas para el Impuesto de Solidaridad.

2.2 La determinación de la obligación tributaria

La determinación de las obligaciones tributarias es definida por la doctrina como:

El acto o conjunto de actos emanados de una administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación. (Giuliani, 1997, p. 473)

De modo más práctico, Alveño (2015):

Refiere que la determinación de la obligación tributaria es el acto administrativo, mediante el cual se declara la existencia de la obligación tributaria, se establece el quantum aplicado conforme a la base imponible y se declara la cantidad que el sujeto pasivo debe enterar en las arcas del Estado o de sus entidades aduonomas y descentralizadas. (p. 150)

El Código Tributario, artículo 103, establece que la determinación de la obligación tributaria es al acto mediante el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, según corresponda conforme a la ley, o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de esta.

La determinación se puede realizar de oficio, en los casos en que el contribuyente o responsable omitan la presentación de la declaración, en este caso la Superintendencia de Administración Tributaria determinará de oficio los tributos que



por ley le corresponde recaudar, de conformidad con el Código Tributario la determinación de oficio se puede hacer sobre base cierta o sobre base presunta.

a) Determinación sobre base cierta:

En este presupuesto la Administración Tributaria dispone con certeza utilizando los antecedentes, los valores imponible aplicados con anterioridad y haciendo una proyección para determinar cuál es el reajuste de las declaraciones presentadas.

En relación con la determinación de la base cierta, el artículo 107, del Código Tributario, refiere que, si el contribuyente o responsable no cumple con presentar las declaraciones omitidas dentro del plazo de diez días hábiles de haber sido solicitadas, la Administración efectuará de oficio la determinación de la obligación, tomando como base los libros, registros y documentación contable del contribuyente, así como cualquier información pertinente recaba de terceros.

b) Determinación sobre base presunta:

En este caso, la Administración Tributaria efectúa la investigación sobre el caso, pero no logra determinar los antecedentes ni los valores imponible por distintos motivos, entonces utiliza los indicios para determinar cuál es la cantidad que debería pagar el contribuyente. Estas presunciones deben estar basadas en ley y otorgar a la Administración Tributaria las facultades para poner en práctica este tipo de presunciones.

Cabe mencionar que el artículo 110 del Código Tributario establece que, en caso de determinación sobre base presunta, subsiste la responsabilidad del sujeto pasivo, derivada de una posterior determinación sobre base cierta, siempre que esta se haga



por una sola vez y dentro del año siguiente, contado a partir de la fecha en que se efectuó la determinación sobre base presunta.

2.2.1 Determinación por el contribuyente

El Código Tributario en el artículo 105, establece: determinación se efectuará de acuerdo con las declaraciones que deberán presentar los contribuyentes o los responsables, en su caso, en las condiciones que establezca la ley.

La Administración Tributaria podrá autorizar a los sujetos pasivos para que presenten las declaraciones, estados financieros, sus anexos o cualquier información que estén obligados a proporcionar conforme a la ley, por vía electrónica o en medios distintos al papel, cuya lectura pueda efectuarse utilizando dispositivos electrónicos.

2.2.2 Determinación de oficio

El Código Tributario, en el artículo 107, establece que la determinación de oficio. En los casos en que el contribuyente o el responsable omita la presentación de la declaración o no proporcione la información necesaria para establecer la obligación tributaria, la Administración Tributaria determinará de oficio los tributos que por ley le corresponde administrar.

Previamente a la determinación de oficio, la Administración Tributaria deberá requerir la presentación de las declaraciones omitidas, fijando para ello un plazo de diez (10) días hábiles. Si transcurrido este plazo el contribuyente o el responsable no presentare las declaraciones o informaciones requeridas, la Administración Tributaria formulará la determinación de oficio del impuesto sobre base cierta o presunta conforme este Código, así como la de las sanciones e intereses que corresponda.



Seguidamente procederá conforme a lo que establecen los artículos 145 y 146 del Código Tributario.

2.3 Bases imponibles

La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible; es decir, es la medida del tributo. En el caso del impuesto sobre la renta, está constituida por los distintos rendimientos obtenidos en su característica cuantitativa, en otras palabras, es el valor de la renta obtenida.

Por otra parte, es importante indicar que la base imponible y la base liquidable no son lo mismo, porque una vez determinada la base imponible y antes de aplicar el gravamen, en ciertos casos se debe efectuar en ella las reducciones marcadas por la Ley y este resultado es la base liquidable.

En el impuesto sobre la renta de Guatemala, la base imponible es el total de renta bruta menos las rentas exentas y los costos y gastos deducibles y sumar los costos y gastos no deducibles en el caso de los regímenes de la categoría de rentas de utilidades lucrativas.

Sin embargo, para el caso de las demás categorías de rentas, la base imponible se obtiene, deduciendo de la renta bruta las rentas exentas, las deducciones y el costo del bien en el caso de las ganancias de capital. La figura 1, resume la determinación de las bases imponibles para cada tipo de rentas.

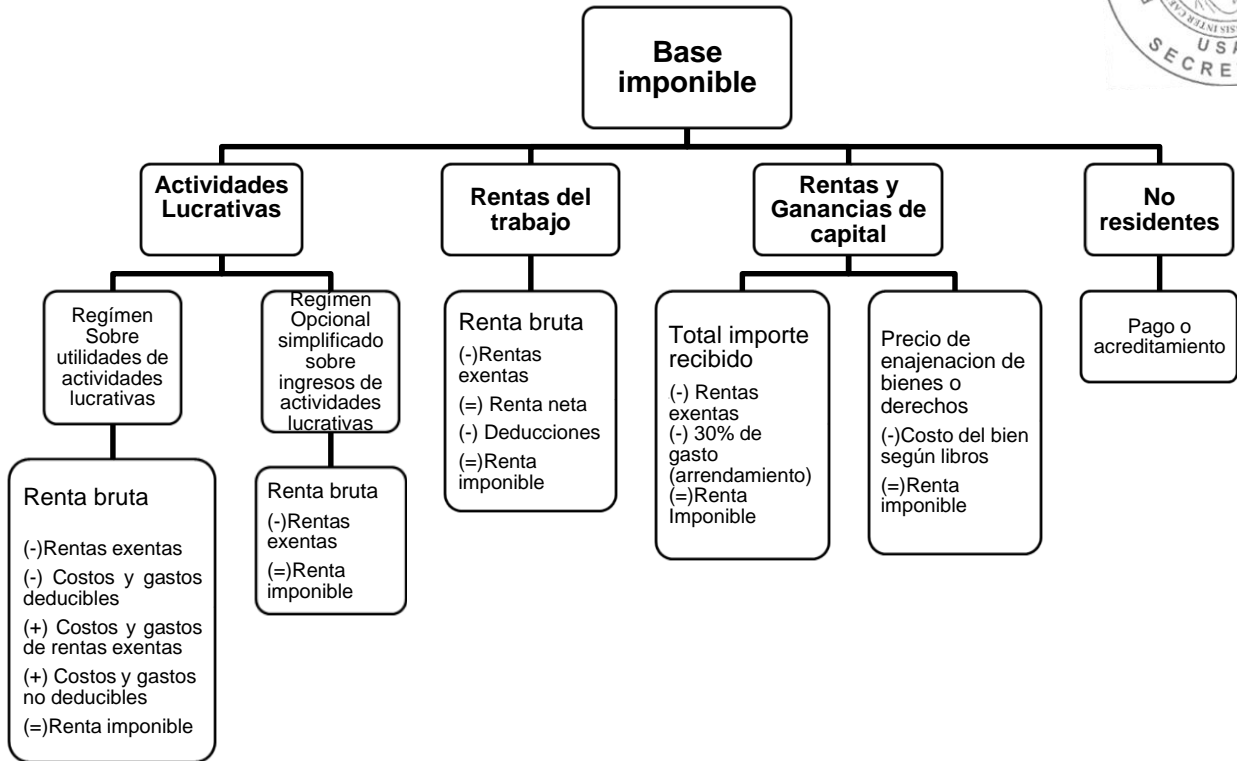


Figura 1. Base imponible por categoría de renta

Fuente: elaboración propia, según fuentes consultadas.

2.4 Tarifas

Es la cuantía de tributo que corresponde por cada unidad de base imponible. Es decir, la tarifa se establece como el porcentaje sobre el valor de los bienes y derechos que constituyen la base imponible, en términos monetarios.

Las clases de tarifas son:

- a) Tipos de gravamen de cantidad: son aquellos, que aplican sobre cada unidad de la base imponible, medida en unidades físicas, en sumas de dinero por cada una de ellas;



- b) Tipos de gravamen de calificación: son los que se determinan mediante el cálculo fijo y único en la relación a un acto o hecho, independientemente de su extensión y valor; y
- c) Tipos de gravamen sobre el valor: son los que se aplican porcentualmente, sobre una determinada magnitud monetaria.

En el caso de Guatemala el tipo de gravamen que se utiliza es sobre el valor, este tipo de tarifas se aplican porcentualmente, sobre una determinada magnitud monetaria. Los tipos de gravamen sobre el valor pueden ser proporcionales, progresivos o regresivos, respecto al valor monetario de la base imponible, según su relación con esta, sea constante, reduzca o aumente, con el incremento del valor total de la base imponible.

El impuesto sobre la renta guatemalteco, utiliza un tipo de gravamen sobre el valor proporcional, para la base imponible de actividades lucrativas, específicamente, sobre el régimen sobre utilidades, las rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital, así como sobre las rentas obtenidas por los no residentes. Es proporcional, debido a que es constante cualquiera que sea la variación de valor de la base imponible.

Por otro lado, para el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas y las rentas del trabajo, se aplica el tipo impositivo sobre el valor progresivo, porque la tarifa impositiva se incrementa a medida que aumenta el valor de la base imponible.



2.5 Períodos declarativos

El impuesto sobre la renta de Guatemala tiene diferentes períodos declarativos, según la categoría de renta que se produzca y esta sea gravada, siendo estas las siguientes:

- a) Contribuyentes inscritos en el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas el período de pago es trimestral y se liquida anualmente.
- b) Para los contribuyentes que estén afiliados al régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas, el pago del impuesto lo hacen en forma mensual y una declaración informativa en forma anual.
- c) En el caso de quienes obtengan rentas del trabajo, el período para pagar el impuesto es mensual y una liquidación anual.
- d) Los que obtengan rentas de capital, ganancias y pérdidas de capital, así como los contribuyentes no residentes sin establecimiento permanente, el período de pago es mensual.

2.6 Registros

Una vez inscrito el contribuyente, deberá cumplir con sus obligaciones tributarias de acuerdo con cualquier régimen de actividades lucrativas, con base en lo establecido en las leyes vigentes que regulan el sistema tributario en el territorio guatemalteco, de la siguiente manera:



Los contribuyentes, según el numeral 4, del artículo 42 de la ley, deberán llevar contabilidad completa, cuando corresponda, en concordancia con el artículo 368 del Código de Comercio, para el efecto deben llevar los siguientes libros:

- a) **Inventarios:** es el libro donde se detalla cada uno de los elementos integrantes del activo y pasivo del comerciante, individual o social, con su pertinente valuación, cuando se trate de inventarios de mercaderías.

- b) **De primera entrada o diario:** es el libro en el que se describen detalladamente y en orden cronológico, cada una de las transacciones realizadas por el comerciante, por medio de anotaciones que reciben el nombre de asientos. En ese sentido, es el libro considerado como de primer registro, porque en él se anotan las transacciones del comerciante por primera vez;

- c) **Mayor o centralizador:** tiene como función básica recopilar sistemáticamente operaciones registradas en el diario, con el objeto de concentrar absolutamente todas las cuentas, originadas por las operaciones contables que se realizan en una empresa o negocio, por lo tanto, es considerado como libro centralizador; y

- d) **De estados financieros:** el Código de Comercio, en su artículo 377, establece que el libro de estados financieros contendrá el balance general de apertura y los ordinarios y extraordinarios que por cualquier circunstancia se practiquen, los estados de pérdidas y ganancias, los que hagan sus veces, correspondientes al balance general que se trate y cualquier otro estado que a juicio del comerciante sea necesario para mostrar su situación financiera.



2.7 Interpretación de las normas tributarias y las exenciones

De conformidad con la Ley del Organismo Judicial en el 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.

El conjunto de una ley servirá para ilustrar el contenido de cada una de sus partes, pero los pasajes oscuros de la misma, se podrán aclarar, atendiendo el 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; y
- d) Al modo que parezca más conforme a la equidad y a los principios generales del derecho.

En Guatemala, el Código Tributario en el artículo 4, establece que:

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.

Este artículo lo que establece son los principios fundamentales que el intérprete de la norma debe utilizar con el objeto de desentrañar correctamente la intención del legislador en relación con la norma jurídica. En materia tributaria el Código Tributario es el que establece como norma supletoria de otros tributos los principios aplicables.



2.7.1 Órganos de interpretación

La interpretación para Zavala (1998) puede ser efectuada por distintos órganos para el cumplimiento del mandato contenido en la norma tributaria, para esto se debe entender que la interpretación variará, según el órgano y sus principios:

a) Judicial

Es realizada por los órganos jurisdiccionales que integran el Poder Judicial, deben observar la interpretación que realiza tanto la Corte Suprema de Justicia y la Corte de Constitucionalidad a las normas. Los órganos jurisdiccionales tienen las facultades concedidas por la ley a ciertos organismos o autoridades para la interpretación o aplicación de la ley tributaria. Por lo dicho, esta jurisprudencia surge sin existir una contienda, juicio o controversia. La función de los jueces de interpretar a las normas sujetas a los criterios que tanto la Corte Suprema de Justicia y la Corte de Constitucionalidad otorgan, en ese sentido es como se emiten las sentencias.

b) Legislativa

La realiza el Congreso de la República o quien esté facultado para la emisión de normas tributarias, siendo este último, el creador de la norma jurídica y en consecuencia el que establece si se necesita un cambio en la forma de interpretar o se sigue con las normas reglamentarias. Este tipo de interpretación se realiza con anterioridad a la que los otros órganos puedan realizar, porque se da en la creación de la norma en la que se establece la forma de interpretar esta, según su texto original.

c) Reglamentario

Se da por medio de los reglamentos realizan la interpretación de la norma y adecúan un proceso para que pueda ser utilizado por la Administración,



como un instrumento para sintetizar la información contenida entre la norma jurídica y la forma de aplicación en materia administrativa y poder aplicar la normativa (la negrillas son mías) (pp. 32-33).

2.8 El método analógico y las exenciones

La analogía lo que pretende es utilizar los supuestos contenidos en una ley que características similares y así cubrir los vacíos o lagunas que posea la norma que se está analizando, con el fin de evitar interpretaciones erróneas que están fuera del alcance o ámbito legal de la ley, siempre que no se pierda el espíritu o esencia de la dicha norma.

El derecho tributario considera que la analogía no es aceptada de la misma forma que en las demás ramas del derecho, porque en el derecho tributario para García (1996) “la analogía es un procedimiento permitido en el derecho tributario formal y en el derecho tributario procesal” (p. 191). En estos dos ámbitos el objetivo es aplicar el sistema. El derecho tributario formal busca que la Administración Tributaria pueda recaudar efectivamente los tributos estableciendo los procedimientos contenidos en la ley. En el derecho procesal tributario trata sobre el cumplimiento efectivo el procedimiento judicial, porque se deben utilizar los principios del derecho procesal y aplicar estos al derecho tributario, con el fin de cumplir con las obligaciones que se generen.

En Guatemala, el Código Tributario, artículo 5 establece que “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”. Se puede deducir del texto anteriormente relacionado, que tanto para la creación de cargas tributarias como liberación de estas no se podrían utilizar métodos analógicos que sean profisco o pro contribuyente, porque ambas situaciones menoscaban el interés del Estado y los contribuyentes.



2.9 Elementos constitutivos del presupuesto de hecho exento

El hecho exento es la previa existencia del hecho imponible, porque, como mencionamos al iniciar esta investigación, la exención tributaria depende de la norma impositiva; es decir, para que exista una exención es necesario que existan dos normas del mismo nivel, una que establezca la imposición del tributo y otra que lo quite o declare la exención.

2.9.1 Elemento objetivo

Tomando como referencia lo que expone Salinas (1993) este elemento comprende el hecho imponible con independencia de la persona que lo realiza; es decir, existe este elemento cuando la exención se concede atendiendo a la determinada naturaleza o característica de la operación que previamente estaba gravada. De este elemento se derivan cuatro aspectos. El primero es el aspecto material, que consiste en una situación de hecho sobre la que recae la exención tributaria. El segundo es el aspecto espacial, que consiste en que la exención se produzca en un determinado lugar, zona o territorio; por ejemplo, las exenciones en el ámbito estatal. El tercero es el aspecto temporal, que consiste en la indicación del momento en que se considera realizado el presupuesto de hecho exento. El cuarto y último aspecto es el cuantitativo, este representa la medición del elemento objetivo del presupuesto de hecho exento; es decir, se trata de un indicador que determina a partir de qué cantidad se entra en el presupuesto de hecho exento o no.

2.9.2 Elemento subjetivo

Consiste en el vínculo que une a una persona con el elemento objetivo. Aquí podemos decir que este elemento está presente cuando la exención se concede; es



decir, en consideración a determinadas características o circunstancias de la persona, por ejemplo, su capacidad contributiva.

2.10 Tratamiento tributario de las exenciones en otros Estados

En el entorno mundial el tratamiento del impuesto sobre la renta y las exenciones tiene muchas semejanzas y diferencias, porque según el país de que se trate así es su forma de aplicar.

A manera de ilustración se presenta un cuadro comparativo entre Guatemala y tres Estados: España Chile y Perú:

Cuadro 1. Comparativo de los Estados: España, Chile, Perú y Guatemala

Descripción	España	Chile	Perú	Guatemala
Exenciones	<p>Becas públicas y las concedidas por entidades sin fines lucrativos percibidas para cursar estudios, tanto en España como en el extranjero.</p> <p>Pensiones reconocidas por la Seguridad Social.</p> <p>Premios de loterías, apuestas y</p>	<p>Las sumas pagadas, en el caso de bienes y servicios exportables, por publicidad y promoción, por análisis de mercado, por investigación científica y tecnológica y por asesorías y defensas legales, ante autoridades administrativas.</p> <p>Las primas</p>	<p>Las indemnizaciones, las rentas vitalicias, los subsidios por incapacidad temporal, maternidad y lactancia.</p> <p>Los intereses y ganancias de capital provenientes de bonos emitidos por la República del Perú.</p> <p>Las regalías por asesoramiento</p>	<p>Las rentas exentas tipificadas en las categorías de rentas de actividades lucrativas, rentas de capital, ganancias de capital y pérdidas de capital, así como las exenciones de las rentas del trabajo.</p>



	<p>sorteos.</p> <p>Pensiones asistenciales por ancianidad reconocida en favor de los emigrantes españoles.</p> <p>Los rendimientos derivados de la Deuda Pública, salvo que se obtengan a través de un paraíso fiscal.</p> <p>Los rendimientos y ganancias patrimoniales derivadas de valores emitidos en España por no residentes.</p> <p>Los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en España a sus sociedades matrices residentes en otro Estado miembro de la UE o los</p>	<p>provenientes de seguros de máquinas, excesos, fletes, desembolsos de la actividad naviera y aeronaves.</p> <p>Las remuneraciones o primas provenientes de fianzas, seguros, reaseguros que garanticen el pago de créditos de derechos de terceros.</p> <p>Los intereses provenientes de los créditos, cuando el deudor sea una institución financiera constituida en Chile y siempre que esta hubiera utilizado dichos recursos para otorgar un crédito al exterior.</p>	<p>técnico, económico, financiero, o de otra índole, prestados desde el exterior por entidades estatales u organismos internacionales.</p>	<p>Los intereses que se pagan a entidades reguladas por el sistema bancario. Así como los intereses que se paguen a una entidad multinacional.</p>
--	--	---	--	--



	establecimientos permanentes de estas últimas situados en otros Estados miembros, siempre que cumplan determinadas condiciones.			
--	---	--	--	--

Fuente: elaboración propia según fuentes consultadas (Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, 2012), (Jefatura del Estado de España, Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, 2006), (Junta de Gobierno de Chile, Ley Sobre Impuesto a la Renta, 2011) y (Presidente de la República de Perú, Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, 2004)

Como se puede observar en el cuadro anterior, se puede concluir que las exenciones de los países analizados, son semejantes y buscan como siempre liberar del pago de impuestos las rentas que de alguna u otra forma buscan atraer inversión para su Estado, tal como es el caso de Guatemala los intereses por préstamos que se pagan a entidades del exterior, siempre y cuando estén regulados en el sistema bancario del país otorgante.

Tal como se describe en el cuadro 2, se puede concluir que todos los países definen la exención tributaria de la misma forma, porque cada Estado tiene el mismo enfoque, por lo que en términos generales se puede definir que la exención tributaria, legalmente efectuada, comprende la dispensa total o parcial a los contribuyentes del pago respectivo tributo.



Cuadro 2 Comparación de Códigos Tributarios de los países Centroamericanos

Descripción	Guatemala Decreto 6-91 y sus reformas.	Honduras Decreto Número 22-97 y sus reformas.	Salvador, Decreto 230.	Nicaragua Nicaragua, Ley Número 562.	Costa Rica Ley Número 4755.
Exenciones	<p>Artículo 23. "La exención del pago de un tributo, no libera al beneficiario del cumplimiento de las demás obligaciones que de acuerdo con la ley le corresponden".</p> <p>Art. 62. "Exención es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a sujetos pasivos de esta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley". Art. 124. "Todas</p>	<p>Artículo. 151. "La Exención tributaria, legalmente efectuada, dispensa a los contribuyentes del pago respectivo tributo. La Exención tributaria no exime, sin embargo, al contribuyente o responsable de los deberes de presentar declaraciones, retener tributos.</p> <p>Artículo. 153. "Las exenciones tributarias serán personalísimas".</p>	<p>Art. 25. "La administración tributaria estará exenta del pago de toda clase de derechos, tasas o cualquier otro gravamen por las certificaciones o servicios que solicite relacionadas con las atribuciones de esta".</p> <p>Art. 64. "Exención es la dispensa legal de la obligación tributaria sustantiva"</p>	<p>Art. 53. "La Exención tributaria, es una situación especial constituida por ley, por medio de la cual, se dispensa del pago de un tributo a una persona natural o jurídica. La exención no exime, sin embargo, al contribuyente o responsable de los deberes de presentar declaraciones, retener tributos, declarar su domicilio y demás obligaciones consignadas en este Código"</p> <p>Art. 57. "Las Exenciones tributarias son personalísimas.</p>	<p>Art. 61. "Exención es la dispensa legal de la obligación tributaria".</p>



	<p>las actuaciones ante la Administración Tributaria, están exentas del impuesto de papel sellado y timbres fiscales”.</p>		<p>Por consiguiente, no podrán traspasarse a personas distintas de las beneficiadas” .</p> <p>Art. 58. "No habrá más exenciones que las establecidas por disposiciones constitucionales, por convenios, tratados o acuerdos regionales o internacionales y por disposiciones legales especiales. En consecuencia , carecen de toda validez las exenciones otorgadas por contrato o concesión, que no se deriven de una disposición legal expresa”.</p>	
--	--	--	--	--

Fuente: elaboración propia, según fuentes consultadas. (Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, 1991), (Congreso Nacional de la República de Honduras, Código Tributario, 2004), (Asamblea Legislativa de la República de el Salvador, Código Tributario, 2000) y (Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica, Código Tributario, 1971)



CAPÍTULO III

3 Las entidades religiosas y las exenciones tributarias en Guatemala

En Guatemala, la Constitución Política de la República de Guatemala otorga la libertad de religión, incluida la libertad de culto y la libre expresión de todas las creencias. La Constitución reconoce la personalidad jurídica distintiva de la Iglesia Católica. Los grupos religiosos no católicos tienen la obligación de inscribirse ante el Ministerio de Gobernación para celebrar contratos o gozar de exenciones fiscales.

Al referirse a entidades religiosas, no se debe limitar a las diferentes iglesias, sino también se debe considerar que dentro de este concepto se incluyen asociaciones, fundaciones o cualquier entidad que se constituya con el fin de promover el culto, según sea su creencia.

El *Diccionario del español jurídico* define entidad religiosa como:

Una iglesia, confesión, comunidad religiosa o federación de estas, inscrita en el registro público de las entidades religiosas. Una vez inscritas, estas entidades tienen personalidad jurídica y plena autonomía, pudiendo establecer sus propias normas de organización, régimen interno y régimen de su personal. (Real Academia de la Lengua Española y el Consejo General del Poder Judicial, 2019, párr. 1-2)

Por otro lado, una entidad religiosa es una agrupación de personas que se rige por el derecho canónico, que es el conjunto de normas emitidas por la autoridad legítima de la Iglesia católica para regular sus actividades y las relaciones con la sociedad civil (Juárez, 2012, p.58). La religión, como es conocido, es una institución social arraigada en toda civilización considerada como tal, sus funciones básicas son las de explicar fenómenos inexplicables. Es el conjunto de normas emitidas por la autoridad legítima de la Iglesia Católica para regular sus actividades y las relaciones con la sociedad.



En el ámbito fiscal las entidades religiosas gozan de exención de impuestos que la legislación guatemalteca lo establece, en tal sentido, las entidades religiosas están exentas por las actividades que realicen siempre que estén relacionadas con el culto; esto quiere decir que es la situación de privilegio o inmunidad de que goza una persona o entidad para no ser comprendida en una carga u obligación. Se consideran sujetos exentos en un impuesto, operación o negocio jurídico constitutivo de un hecho imponible que, por darse determinados supuestos fijados por la ley, queda exceptuada de la obligación tributaria de contribuir.

3.1 Las entidades religiosas, según el Código Civil

El Código Civil guatemalteco considera a las entidades como una persona jurídica, porque en el artículo 15, establece que son personas jurídicas: 1. El Estado, las municipalidades, las iglesias de todos los cultos, La Universidad de San Carlos y las demás instituciones de derecho público creadas o reconocidas por la ley....

Asimismo, en el artículo 16, del Código Civil se establece:

Que la persona jurídica forma una entidad civil distinta de sus miembros individualmente considerados; puede ejercitar todos los derechos y contraer las obligaciones que sean necesarios para realizar sus fines y será representada por la persona u órgano que designe la ley, las reglas de su institución, sus estatutos o reglamentos, o la escritura social.

Es importante mencionar que las entidades religiosas poseen personalidad jurídica, por lo tanto, tienen derechos y adquieren obligaciones, en ese sentido, las entidades religiosas la comprenden toda entidad, con fines no lucrativos, que buscan promover el culto, según su creencia.



En ese sentido, el Código Civil guatemalteco, en el artículo 17, establece que “las iglesias son capaces para adquirir y poseer bienes y disponer de ellos, siempre que los destinen exclusivamente a fines religiosos, de asistencia social o a la educación. Su personería se determina por las reglas de su institución”.

Bajo el contexto señalado, las entidades religiosas tienen la obligación de responder por las obligaciones a las que está sujeta, tal como lo establece el artículo 24 del Código Civil, a lo que se refiere, “las personas jurídicas son civilmente responsables de los actos de sus representantes que en el ejercicio de sus funciones perjudiquen a tercero, o cuando violen la ley o no la cumplan; quedando a salvo la acción que proceda contra los autores del daño”.

El mismo cuerpo legal refiere que una persona jurídica como entidad religiosa queda sujeta a lo convenido en su escritura constitutiva o en sus estatutos debidamente aprobados por la autoridad que corresponda.

3.2 Las entidades religiosas, según la Constitución Política de la República de Guatemala

La Constitución establece la libertad de religión, incluida la libre expresión de todas las creencias y el derecho de profesar una religión o creencia, en público y en privado. La constitución reconoce que la Iglesia Católica tiene su propia personalidad jurídica.

Además, la Constitución no requiere que los grupos religiosos se registren para el propósito del culto. Sin embargo, los grupos religiosos no católicos deben inscribirse para obtener un estatus legal para realizar actividades tales como alquilar o comprar



bienes, celebrar contratos y gozar de exenciones tributarias para los bienes utilizados para el culto, la educación religiosa y asistencia social.

Por otro lado, la Constitución protege los derechos de los grupos indígenas para practicar sus tradiciones y formas deseadas de expresión cultural, incluyendo los ritos religiosos. El Código Penal sanciona la violación de la libertad de celebración religiosa y de la expresión del sentimiento religioso, así como la profanación de sepulturas o restos humanos; sin embargo, rara vez se presentan cargos bajo estas leyes.

Al respecto de las exenciones de las entidades religiosas, la Constitución Política de Guatemala en artículo 37 establece que los bienes inmuebles de las entidades religiosas destinados al culto, a la educación y a la asistencia social, gozan de exención de impuestos, arbitrios y contribuciones.

3.3 Constitución de las entidades religiosas

Toda entidad religiosa debe contar con sus respectivos estatutos, los cuales son las bases constitutivas para el funcionamiento de la entidad. Los estatutos son considerados como el régimen jurídico al cual están sometidas las personas o las cosas, en relación con la nacionalidad o el territorio. Al referirse que una entidad religiosa está constituida, es porque tiene la esencia y cualidad que la constituyen con es y la diferencian de las demás.

Para inscribirse, todo grupo religioso debe presentar una copia de sus estatutos, los cuales deben reflejar la intención de perseguir objetivos religiosos y una lista de su feligresía inicial, con al menos 25 miembros, ante el Ministerio de Gobernación.



El ministerio puede rechazar las solicitudes si el grupo no parece estar dedicado a un objetivo religioso, parece dispuesta a emprender actividades ilegales o se involucra en actividades que puedan considerarse una amenaza para el orden público. Todos los grupos religiosos deben obtener el permiso de las respectivas autoridades municipales para la construcción y reparación de propiedades y la celebración de eventos públicos, de conformidad con los requisitos para los esfuerzos no religiosos.

Es importante que toda entidad religiosa cuente con su respectiva constitución, porque de esta manera se reconoce la personalidad jurídica, la cual sirve para el reconocimiento de sus derechos y obligaciones, a fin de poder cumplir con los objetivos que fue creada la entidad. Cabe indicar que para reconocer la personalidad jurídica se deben cumplir diversos requisitos al registro ante el Ministerio de Gobernación, entre ellos:

1. El interesado debe solicitar constancia de disponibilidad del nombre en la Subdirección Administrativa del Ministerio de Gobernación, indicando el nombre o denominación que utilizará la iglesia o entidad que desea constituir.
2. La denominación de la entidad religiosa, debe conformarse de la forma siguiente: Iglesia (credo o creencia religiosa) nombre que desea adoptar.

Es importante mencionar, que no se acepta que se consigne en la escritura pública de constitución, otras denominaciones o abreviaturas de las entidades religiosas y debe tenerse en cuenta que la denominación de la entidad religiosa, debe consignarse con los mismos signos de puntuación o en la misma forma en que se solicitó y por ende se extendió la constancia.

3.3.1 Requisitos

Las entidades religiosas, iglesias evangélicas y fundaciones serán inscritas en este Registro una vez hayan obtenido su autorización a través del Acuerdo Ministerial



respectivo. Se debe presentar un duplicado con la certificación del acuerdo ministerial y la publicación del Diario de Centro América, ambas en fotocopia legalizada.

La solicitud de inscripción de Iglesias o entidades religiosas, deberá acompañarse del documento fehaciente en el que consten los Estatutos de la Entidad que deberán contener, al menos los siguientes datos:

- Denominación: deberá ser idónea para distinguirla de cualquier otra, esto es, no podrá coincidir o asemejarse, de manera que pueda crear confusión, con ninguna otra previamente inscrita en el Registro de Entidades Jurídicas.
- Expresión de sus fines religiosos y de cuantos datos se consideren necesarios para acreditar su naturaleza, como pueden ser sus bases doctrinales o de fe y sus actividades religiosas específicas, así como su carácter no lucrativo.
- Relación nominal de los representantes legales.
- Domicilio social.

a) Requisitos para inscribirse en el Ministerio de Gobernación¹

El Ministerio de Gobernación cuenta con una página web, en donde se puede encontrar la serie de requisitos que se deben cumplir, para iniciar el trámite de reconocimiento de la personalidad jurídica y aprobación de las bases constitutivas de una iglesia, entre ellos se pueden mencionar:

1. Solicitud dirigida al Señor Ministro de Gobernación.

¹ Ver el anexo II de la presente investigación, consistente en Minuta de constitución de Iglesia Evangélica.



2. Testimonio de la escritura constitutiva y copia legalizada o duplicado firmado y sellado en original del Testimonio. (Ver Anexo II, Minuta de constitución de Iglesia Evangélica)
3. Si se acompaña copia legalizada, esta debe llevar un timbre fiscal de 0.50 centavos por todas y cada una de las hojas de la copia legalizada.
4. Timbre fiscal de 0.50 sin pegar para la razón registral.
5. Fotocopia legalizada del Acuerdo Ministerial reconociendo la personalidad jurídica, esta debe llevar timbre fiscal de 0.50 centavos por todas y cada una de las hojas.
6. Fotocopia simple de las publicaciones en el Diario de Centroamérica.

b) Nombramientos

1. Solicitud dirigida al Ministro de Gobernación
2. Acta notarial de nombramiento. El acta notarial debe llevar pegados: timbre fiscal de Q 100.00 timbre notarial de Q 10.00 y timbre fiscal de 0.50 centavos, los cuales deben identificarse en el texto del acta, usualmente en el cierre de esta.
3. Copia del acta notarial firmada y sellada en original.
4. Timbre fiscal de 0.50 centavos sin pegar para la razón registral.

3.3.2 Órgano rector

Derivado a que las entidades religiosas se deben inscribir ante el Ministerio de Gobernación este es el ente rector.

El Ministerio de Gobernación es quien reconoce la personalidad jurídica de las entidades religiosas para ello procede de la manera siguiente: recibido el memorial de solicitud de reconocimiento de la personalidad jurídica de la iglesia, el testimonio



de la escritura constitutiva y la constancia de novedad del nombre de la entidad² (se refiere a la constancia de que no existe nombre igual registrado) esto se debe presentar al Departamento de Receptoría del Ministerio de Gobernación; quien le asigna un número de expediente, este se traslada a la Dirección de Asuntos Jurídicos, para que el expediente sea revisado por un asesor legal, para que verifique el adecuado cumplimiento de los requisitos formales y sustanciales de la minuta de constitución.

La Dirección de Asuntos jurídicos debe verificar que se cumple con los requisitos, emite dictamen, luego el expediente se remite a la Procuraduría General de la Nación para su visto bueno; seguidamente, se procede a la redacción del proyecto de Acuerdo Ministerial, para que sea firmado por el Viceministro Administrativo y el Ministro de Gobernación.

Una vez firmado el Acuerdo Ministerial, se entrega a los interesados tres copias del Acuerdo Ministerial, para que realice a su costa la publicación en el Diario de Centroamérica, por una sola vez en un plazo de dos meses a partir de su emisión. Una vez publicado el Acuerdo Ministerial la entidad religiosa adquiere automáticamente el reconocimiento de la personalidad jurídica. De dicha publicación se debe presentar un ejemplar ante el Ministerio de Gobernación.

3.3.3 Derechos y obligaciones

Entre las obligaciones que las entidades religiosas tienen están:

a) Legales

- Elaborar su escritura de constitución³.

² Ver anexo I de la presente investigación, consistente en Solicitud de constancia de novedad iglesias y fundaciones

³ Ver el anexo II de la presente investigación, consistente en Minuta de constitución de Iglesia Evangélica.



- Elaborar los estatutos que regirá la asociación.
- Elegir la junta directiva de dicha Asociación.
- Elegir al presidente y representante legal de la junta directiva.
- Enumerar los requisitos para poder asociarse.
- Inscribirse en el registro civil del municipio donde se constituyen.
- Inscribirse en el régimen de seguridad social cuando posea más de tres empleados.
- Habilitar un libro de salarios en el Ministerio de Trabajo y Previsión Social cuando tenga más de diez empleados es necesario que autorice un Reglamento.
- Interior de trabajo, el cual deberá ser exhibido como mínimo en dos lugares de la asociación.
- Inscribirse en la Superintendencia de administración tributaria (SAT) para su registro y control.
- Nombrar un perito contador que represente a la Entidad.

b) Fiscales

- Inscribir el Establecimiento ante la Administración Tributaria: sea persona individual o jurídica, este proceso es obligatorio. En esta parte del proceso



debe elegir el mejor régimen de impuestos que le favorezca, según su estructura organización de gastos e ingresos.

- Actualizar sus datos en la SAT, mínimo una vez por año.
- Operar contabilidad completa en forma organizada, así como los registros que sean necesarios, de acuerdo con el sistema de partida doble aplicando Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, esto quiere decir que tiene que habilitar los libros de Inventario, Diario, Mayor o Centralizador, Balances, Asimismo, un libro de actas donde se lleve el registro de las reuniones de junta directiva y asamblea. Todas las operaciones financieras de las entidades religiosas se deben registrar en los libros contables. La manera de llevar contabilidad ha cambiado sobre todo con el decreto 37-2016 Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de la Administración Tributaria.
- Presentar estados financieros anuales de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
- Presentar declaración jurada anual de impuesto sobre la renta informativo de sus operaciones en el periodo fiscal por medios electrónicos.
- Extender recibos para recibir los aportes tanto ordinarios como extraordinarios, según los fines de la asociación, para las ONG de conformidad con el artículo 15 del Decreto 02-2003, estos recibos deberán ser autorizados por la Superintendencia de administración tributaria (SAT). Es importante mencionar que el artículo 19 del Acuerdo Gubernativo número 213-2013, Reglamento de Libro I de la Ley de Actualización Tributaria el cual indica que el documento autorizado por la Administración Tributaria, emitido por la entidad beneficiaria, para el caso de entidades no estatales, que deberá contener como mínimo los siguientes datos: a) Nombre, denominación 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; i) Descripción del bien donado; y, j) Monto de la donación en números y letras. Lo que es equivalente a un recibo de donación autorizado por la Administración Tributaria.

- Solicitar facturas contables a sus proveedores cuando realicen compras de bienes y servicios.
- Autorizar y emitir facturas contables, así como pagar el Impuesto sobre la renta anual cuando efectúe actividades distintas a su naturaleza; es decir, cuando efectúe actividades con lucro entre sus operaciones.
- Ser agente de retención del ISR y emitir dichas constancias por medios electrónicos cuanto tenga empleados que sobrepasen ingresos por Q36,000.00 anuales o cuando efectúe pagos a proveedores que han elegido dicha opción. (Resolución de directorio 306-2009 de la SAT).
- Cuando retenga ISR a sus empleados es necesario que lleve por medio electrónico la conciliación anual de retenciones de ISR para personal en relación de dependencia que establece la Ley de Actualización Tributaria, Libro I Impuesto sobre la Renta.
- Tramitar en forma anual la Solvencia Fiscal a efecto que los donantes pueda deducir el ISR sobre las donaciones que otorguen a las Iglesias.
- Autorizar y Emitir Facturas: en muchas ocasiones se puede confundir que la emisión de facturas no es necesario por ser un ente exento; sin embargo,



dentro de las obligaciones fiscales de las entidades religiosas están la emisión de facturas por las actividades afectas a IVA e ISR.

c) Prohibiciones

- Repartir dividendos, bienes, utilidades o beneficios entre sus asociados.
- Destinar el ingreso de sus aportes tanto ordinarios como extraordinarios a fines distintos de los establecidos en su escritura de constitución.

d) Derechos

Entre los derechos que tienen las entidades religiosas están:

Exención de las rentas que obtengan las iglesias, exclusivamente por razón de culto. No se encuentran comprendidas dentro de esta exención las rentas provenientes de actividades lucrativas tales como librería, servicios de estacionamiento, transporte, tiendas, internet, comedores, restaurantes y otras actividades lucrativas. En todos los casos deben cumplir con las obligaciones contables, formales o de retención que pudieren corresponderles a estas entidades. (artículo 8, numeral 5. Ley de Actualización Tributaria decreto 10-2012)

Es decir que están exentas cuando sus ingresos y su patrimonio provengan de donaciones, aportes, cuotas ordinarias o extraordinarias y que sean destinadas exclusivamente a los fines de su creación y en ningún caso distribuyan, directa o indirectamente utilidades o bienes entre sus integrantes.

Exención del Impuesto al Valor Agregado (IVA) están exentas de cargar el IVA en los aportes que reciben, siempre que estén debidamente autorizadas por la ley, que no



tengan por objeto el lucro y que en ninguna forma distribuyan utilidades entre sus asociados e integrantes.

Exención del Impuesto de Solidaridad (ISO) en los aportes que reciben, bajo la condición de estar debidamente autorizadas por la ley (Art. 4 Inciso e, Ley de ISO).

3.4 Finalidad de las entidades religiosas

Para establecer el objeto de una entidad religiosa, se consultó el *Diccionario de la lengua española*, como primer concepto, fin se define como el objeto o motivo con que se ejecuta algo (Real Academia Española y Asociación de Academias de la Lengua Española, 2019, párr. 3). Esto implica que, con independencia de que se llegue a alcanzar el resultado final propuesto, el agente lo toma en su actuar como término de sus pretensiones.

Se entiende por religión, al conjunto de creencias y dogmas acerca de la divinidad, de sentimientos de veneración y temor hacia ella, de normas morales para la conducta individual y social y de prácticas rituales, principalmente la oración y ejercicio para darle culto.

Por lo anterior, se puede definir que la finalidad de toda entidad religiosa es velar para que se profese el culto que esta practique, en tal sentido a estos efectos pueden considerarse como tales, sus bases doctrinales, la ausencia de ánimo de lucro y sus actividades religiosas específicas representadas por el ejercicio y fomento del culto, el mantenimiento de lugares y objetos de culto, la predicación, la intervención social, la difusión de información religiosa, la formación y enseñanza religiosa y moral, la asistencia religiosa, la formación y sustento de ministros de culto y otros análogos.



3.5 Tipos de entidades religiosas

Las entidades religiosas pueden ser:

Iglesias: en sentido estricto, la agrupación de los bautizados fundada por Cristo, cuya finalidad es la santificación temporal de sus miembros para su eterna bienaventura, bajo la disciplina de una jerarquía sacra y por la participación en la fe y en los sacramentos.

Tiene importancia en el derecho público no solo por la influencia que ha ejercido a través de los siglos, sino también por su vinculación y, a veces, su interferencia, con el desenvolvimiento y el gobierno de los Estados occidentales. (Ossorio, 2015, p. 469).

3.6 Actividades que realizan las entidades religiosas

Al referirse de las actividades religiosas, se entiende que es un sistema de la actividad humana compuesto por creencias y prácticas acerca de lo considerado divino o sagrado, tanto personales como colectivas, de tipo existencial, moral y espiritual. Se habla de religiones para hacer referencia a formas específicas de manifestación del fenómeno religioso, compartidas por los diferentes grupos humanos. El término hace referencia tanto a las creencias y prácticas personales como a ritmos y enseñanzas colectivas.

Las entidades religiosas realizan diferentes actividades; sin embargo, la principal es todo lo relacionada al culto. Entre otras actividades que los entes religiosos pueden realizar están:

- a) Alquiler de inmuebles



- b) Organización de eventos y/o conciertos
- c) Venta de alimentos
- d) Estacionamientos
- e) Programas de radio y TV.
- f) Escuelas, colegios y universidades
- g) Entre otras actividades ajenas al culto.

Las actividades de una entidad religiosas no se limitan a las estrictamente al culto, sino que se extienden a otras muchas genuinamente empresariales (económicas) y que compiten con el resto de los operadores económicos en los sectores educativo, sanitario, de comunicación (editoriales, radio y TV) inmobiliario, residencial, escuelas infantiles y centros deportivos, entre otros, aparte de la gestión de su propio patrimonio.

3.7 Las entidades religiosas y la tributación en Guatemala

El Estado tiene como fin principal velar por el bien común de sus habitantes del país y debe garantizar, la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral. Para cumplir con lo estipulado en la Constitución Política de la República de Guatemala, es necesario que se tenga recursos económicos, los cuales obtienen principalmente de los tributos pagados por los contribuyentes, en virtud que se considera como fuente principal de captación de ingresos. Cabe mencionar que los contribuyentes que pagan los diferentes impuestos son aquellos que las leyes específicas los tipifican con sujetos pasivos.

El ente fiscalizador en Guatemala es la Superintendencia de Administración Tributaria y tiene a su cargo la recaudación de varios impuestos diferentes y cada uno tiene su hecho generador distinto, así como sus regímenes, bases y tipos impositivos. Dentro los impuestos que la Administración Tributaria tiene a su cargo la recaudación se clasifican en directos e indirectos.



a) Impuestos directos:

Son los que gravan de manera directa el patrimonio, los ingresos y/o las rentas de los contribuyentes.

- Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos: la circulación de vehículos en territorio, espacio aéreo y aguas nacionales genera un impuesto que debe pagar los propietarios de estos. Estos fondos en buena parte tienen como destino, las municipalidades del país. El período de pago se realiza del 1 de enero al 31 de julio de cada año. (Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, Decreto 70-94, 1994)
- Impuesto Sobre la Renta: es el impuesto que recae sobre las rentas o ganancias que obtengan las personas y empresas, entes o patrimonios nacionales o extranjeros, residentes o no en el país. Se genera cada vez que se producen rentas gravadas. Se determinan, según su procedencia: a. Actividades Lucrativas, b. Rentas del Trabajo y c. Rentas de Capital. (Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, 2012)
- Impuesto Único Sobre Inmuebles: conocido como IUSI, es la contribución que los guatemaltecos dueños de bienes, inmuebles, rústicos o rurales y urbanos proporcionan al Estado, la mayor parte de lo recaudado es asignado a las municipalidades, la mayoría ya lo recauda y administra, otras a través de la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas. El pago se realiza trimestral o anualmente. (Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles, Decreto 15-98, 1998)
- Impuesto Sobre Herencias, Legados y Donaciones: el pago lo realizan los beneficiarios de herencias, legados y donaciones. Esta normado por el



Decreto 431. (Ley del Impuesto Sobre Herencias, Legados y Donaciones, Decreto 431, 1947)

- Impuesto de Solidaridad: el pago de este impuesto, lo realizan las personas o empresas, afiliadas al Régimen Sobre Utilidades del ISR, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles y agropecuarias y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos. El pago se realiza trimestralmente. (Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto 73-2008, 2008)

b) Impuestos indirectos:

Gravan el consumo de bienes y servicios. Se denominan indirectos, porque estos son trasladados en cada eslabón de la cadena productiva (de importador a productos, de este a distribuidor y de este al consumidor final que será el auténtico contribuyente).

- Impuesto al Valor Agregado: es el impuesto que más dinero genera para el Estado, lo paga toda persona que compra algún bien o adquiere un servicio. La tarifa del IVA es del 12% del valor de cada producto o servicio y está siempre incluida en los precios de todo lo que compramos. Los contribuyentes inscritos en el Régimen General están obligados a reportar mensualmente el IVA pagado en sus compras y el IVA cobrado en sus ventas. (Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92, 1992)
- Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo: surge en el momento del despacho de petróleo crudo y combustibles. Lo recaudado es asignado a las municipalidades, para el servicio de transporte, mejorar y construir y mantener la infraestructura vial, tanto urbana como rural. Las tasas del impuesto son las siguientes: gasolina



superior Q.4.70; gasolina regular Q4.60; gasolina de aviación Q4.70; Diesel y gas oil Q1.30; kerosina Q0.50; kerosina para motores de reacción Q0.50; Nafta Q0.50. (Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, Decreto 38-92, 1992)

- Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas: las bebidas que pagan este impuesto son las Cervezas y otras bebidas de cereales fermentadas, Vinos, vinos espumosos y sidras, bebidas alcohólicas destiladas, bebidas alcohólicas mezcladas, el resto de las bebidas fermentadas. La base del impuesto lo constituye el precio de venta al consumidor final, sugerido por el fabricante o el importador. (Ley del Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas, Decreto 21-2004, 2004).
- Impuesto al Tabaco y sus productos: rige todo lo relacionado con la siembra, cultivo, tránsito, manufactura, comercio, consumo, importación y exportación del tabaco y sus productos, además de fijar un impuesto para los cigarrillos fabricados a máquina, nacionales e importados, así como a los puros y mixturas. El monto del impuesto recaudado se destina a financiar el presupuesto del sector salud. Lo deben pagar los fabricantes y los importadores. (Ley del Impuesto al Tabaco y sus productos, Decreto 61-77, 1977)
- Impuesto a la Distribución de Cemento: la distribución de cemento en el territorio nacional, lo deben pagar los fabricantes y los importadores de este producto, se genera al momento de la salida del producto de las bodegas de almacenamiento de los fabricantes o bien al internarse al país. La tarifa de este impuesto es de Q1.50 por cada bolsa de 42.5 kilogramos de peso o bien su equivalente, cuando se venda a granel o en bolsas de diferente peso. (Ley del Impuesto a la Distribución de Cemento, Decreto 79-2000, 2000)



Las exenciones se crean siempre para beneficiar a los contribuyentes y consumidores en el futuro y puede que, de forma temporal, pero todo depende del impuesto sobre el que recaiga la exención. En los impuestos directos, los sujetos con ingresos mínimos no pagan y tendrán más ingresos, con lo que se busca equilibrar la economía. Por el contrario, de impuesto indirecto, los bienes y servicios tendrán menos carga fiscal y serán más baratos y competitivos en el mercado.

La Administración Tributaria es el ente fiscalizador encargado de velar por la correcta determinación y liquidación de todos los impuestos que los contribuyentes están obligados a pagar entre ellos están las entidades religiosas, en ese sentido toda entidad religiosa que esté inscrita ante la Superintendencia de Administración Tributaria está sujeta a cumplir con las obligaciones tanto materiales como formales.

Las entidades religiosas en Guatemala representan un sector importante porque según información de la SAT proporcionada mediante Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-1797-2018, de fecha veintisiete de agosto de 2018, emitida por la Licda. Flor de María Girón López, Jefe de Unidad de Asuntos Jurídicos⁴, existen alrededor de 3830 establecimientos de entidades religiosas inscritas, según detalle electrónico proporcionado, las cuales figuran como entes exentos permanentes, por lo que en su mayoría no enteran impuestos.

3.8 Las exenciones de las entidades religiosas

Para Margáin (1991):

La exención tributaria es la figura jurídica tributaria que se aplica por distintas razones entre ellas:

- Equidad: cada ciudadano deberá contribuir en función de su capacidad económica.

⁴ Ver anexo VI de la presente investigación, consistente en Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-1797-2018.



- Conveniencia: según sea adecuado o no la aplicación general del impuesto.
- Política económica: De acuerdo con las directrices que adopte el Gobierno (p. 315).

Las exenciones de las entidades religiosas están contenidas en cada una de las leyes tributarias específicas, en virtud que se consideran libres de pagar impuestos por las actividades realizadas por estas, siempre y cuando se relacionen con la función principal la cual es promover el culto. Sin embargo, en muchas ocasiones los términos culto y donación son utilizados por las entidades religiosas erróneamente, porque bajo esa premisa es que aseguran que todas las actividades que realizan están exentas, en virtud que cualquier operación que realicen lo consideran como que fuera donación o que la actividad ayuda a profesar el culto. En ese sentido es importante definir qué significado tiene cada uno de estos términos.

En cuanto al culto, este se entiende como “la potestad de practicar cualesquiera actos y ceremonias de carácter religioso, compatibles con la moral y seguridad públicas, se considera en lo referente a la libertad religiosa” (Ossorio, 2015, p. 554).

En cuanto a la donación, se entiende como el “acto jurídico en virtud del cual una persona (donante) transfiere gratuitamente a otra (donatario) el dominio sobre una cosa y esta lo acepta. Se trata, pues, de un contrato unilateral, consensual y a título gratuito” (Ossorio, 2015, p. 347).

Otro concepto que vale la pena definir es tarifa, que, según Ossorio, (2015) “se refiere a una tabla o catálogo de los precios, derechos o impuestos que se deben pagar por alguna cosa o trabajo” (p. 930).

Teniendo como referencia dichos conceptos se puede abordar un claro ejemplo de una actividad que una entidad religiosa realiza y la considera como exenta. El



servicio de parqueo al momento de llevar a cabo alguna actividad relacionada con la entidad, este servicio es cobrado a las personas que asisten a la actividad y la consideran como una donación; sin embargo, no puede considerarse donación, en virtud que el costo del parque está condicionado a un valor establecido, por lo tanto, el pago que se realiza sería considerado como una tarifa, por lo tanto, dicho ingreso debe ser considerado como renta afecta.

Se tuvo la entrevista con varios líderes o encargados de diversas entidades religiosas, tanto católicas como evangélicas, y se cuestionó respecto a que actividades ellos reportaban como rentas afectas de impuestos, y todos coincidieron que por todos los ingresos que ellos obtenían estaban libres de impuestos, derivado a que todo estaba relacionado con mantener, promover y dar a conocer el culto religioso, excepto en dos casos en que indicaron que por estar sujetos a auditorias por parte de la Administración Tributaria si separan los ingresos afectos (que son mínimos) y exentos. El resultado de las entrevistas dirigidas se analiza en el Capítulo IV de la presente investigación.

Al ser cuestionados respecto a que, si llevan sus registros contables al día, en caso que la Administración Tributaria los solicitara, algunos contestaron que sí; sin embargo, consideraban que la administración tributaria no se dirigía a este segmento de contribuyentes, porque no representa una fuente de ingreso y que se enfoca más en empresas comerciales e industriales que son las que aportan la mayor cantidad de ingresos tributarios en el país.

3.9 Tratamiento tributario para las entidades religiosas por las rentas obtenidas.

Las entidades religiosas deben definir que las actividades y bienes dedicados directamente al culto estén exentas de impuestos, así como aquellas que tuvieran ese carácter de sin ánimo de lucro, como obras sociales, educación, entre otros.



Sin embargo, existen otros bienes que son de carácter comercial, en consecuencia, deberían tributar, como cualquier otra actividad comercial. Entre algunos ejemplos están: alquiler de edificios, auditorios, parqueaderos, venta de comida, entre otros.

Es importante mencionar que los ingresos obtenidos por las entidades religiosas que sean diferentes a promover el culto, quedan afectos a los diferentes impuestos existentes en el país, como son el ISR, ISO e IVA; este último siempre y cuando no estén debidamente autorizadas por la ley, que tengan por objeto el lucro y que de alguna forma distribuyan utilidades entre sus asociados e integrantes. No se debe dejar a un lado el cumplimiento de la obligación tributaria, porque se genera una sanción por incumpliendo de los deberes formales y sustanciales, ante la Administración Tributaria.

Los tributos a los que estén afectas las rentas que obtengan las entidades religiosas que sean diferentes a la actividad principal (culto) están afectas y el tratamiento que se debe dar a estas es el contenido en las leyes específicas, para poder declarar y reportar los ingresos que por disposiciones legales se deben enterar, en consecuencia no todos los ingresos que obtienen las entidades religiosas están exentas, sino que se debe analizar la procedencia de estos.

3.10 Obligaciones tributarias, infracciones y sanciones de las entidades religiosas

Las entidades religiosas, ante la Superintendencia de Administración Tributaria, son consideradas como contribuyentes; sin embargo, estas adquieren la calidad de exentas al momento de inscribirse ante la Administración Tributaria siempre y cuando su actividad principal sea promover el culto sin ánimo de lucrar y otras que establecen las leyes específicas. La calidad de entidades exentas no los libera de las



obligaciones formales tributarias que deben cumplir, en consecuencia, aunque no paguen impuestos, deben reportar sus ingresos y gastos de los períodos fiscales, aunque no tengan operaciones deben reportar a cero (0) sus declaraciones de impuestos. Además, al momento de inscribirse ante el ente fiscalizador este los registra con el Número de Identificación Tributaria, el cual sirve para reconocer a las entidades religiosas en su base de datos como contribuyentes y así conocer el cumplimiento de sus obligaciones sustantivas y/o formales que le correspondan.

Es importante que las entidades religiosas tengan conocimiento de las actividades que deben ser reportadas como exentas de impuestos y cuáles no, ante la Administración Tributaria, porque la omisión de información fiscal se tomaría como faltas tributarias. Es importante considerar que el hecho de estar exento no lo exime de responsabilidades ante las autoridades fiscales, en virtud que son consideradas personas jurídicas capaces de adquirir derechos y obligaciones tributarias.

Es importante mencionar que entre las obligaciones tributarias de las entidades religiosas que adquieren bienes y/o servicios a contribuyentes afectos a diferentes impuestos se encuentran:

- Determinar la renta imponible y aplicarle la tarifa del impuesto que corresponda.
- Efectuar retenciones del impuesto.
- Enterar las retenciones efectuadas mediante declaración jurada, acompañando anexo, dentro de los primeros diez (10) días del mes siguientes al que corresponda el pago de las retenciones.

Conforme a lo establecido en el artículo 94, del Código Tributario de Guatemala, por incumplimiento y omisión de carácter sustantivo o formal de las obligaciones tributarias será sujeto de las sanciones siguientes:



- Multa del 100% del impuesto omitido, por no percibir o retener los tributos, de acuerdo con las normas establecidas en el Código Tributario y en las leyes específicas;
- Multa de cincuenta Quetzales (Q.50.00) por cada día de atraso, con una sanción máxima de un mil Quetzales (Q.1,000.00) por presentar las declaraciones después del plazo establecido en la ley tributaria específica. La multa se duplicará cuando la infracción sea cometida por entidades que están total o parcialmente exentas del impuesto sobre la renta, por desarrollar actividades no lucrativas; en caso de reincidencia, además de la imposición de la multa correspondiente se procederá a la cancelación definitiva de la inscripción como persona jurídica no lucrativa en los registros correspondientes;
- Multa de un mil Quetzales (Q.1,000.00) sin perjuicio del cumplimiento de la obligación de presentar la información o pago requerido, utilizando las herramientas, formas, formularios o similares, por no efectuar el pago de tributos o no proporcionar la información requerida, eventual o periódicamente, por medio de los sistemas o herramientas, formas, formularios electrónicos, informáticos, digitales u otros, que han sido establecidos como de uso obligatorio para el contribuyente; y
- Multa de un mil Quetzales (Q.1,000.00) por cada constancia de retención, cuando el agente de retención no extienda o extienda extemporáneamente las constancias de retención efectuadas.



CAPÍTULO IV

4 Implicaciones del abuso de las exenciones tributarias por las entidades religiosas

El abuso tributario busca evitar que los contribuyentes disminuyan su carga tributaria con maniobras u operaciones de distinto tipo que pueden no ser ilegales. De conformidad con el artículo 869 del decreto 624, Estatuto Tributario (1989) y sus reformas de Colombia, establece que el abuso tributario es:

Una operación o serie de operaciones constituirá abuso en materia tributaria cuando involucre el uso o la implementación de uno o varios actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico y/o comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario, independientemente de cualquier intención subjetiva adicional.

Las entidades religiosas, en muchas ocasiones, no reportan los ingresos obtenidos como rentas gravadas, sino que todo lo reportan como ingresos exentos, cuando la realidad es distinta.

Cabe mencionar que al no reportar las entidades religiosas rentas gravadas, sabiendo que están gravadas, el Estado deja de percibir ingresos que afectan la recaudación tributaria, y, en consecuencia, implica la indisponibilidad, para que el Estado cumpla con sus fines. Por lo anterior, se concluye que, si bien la economía de nuestro país no depende de lo que recaude por concepto de impuestos, es un hecho que el abuso de las exenciones tributarias por las entidades religiosas afecta las finanzas públicas, porque, al disminuir los recursos recaudados, el Estado posee menos dinero para invertir en obras, programas y acciones que mejoren la calidad de vida de los ciudadanos y propicien el desarrollo económico del país.



4.1 La recaudación tributaria en Guatemala

De conformidad con el Decreto 1-98, de la Ley Orgánica de la Superintendencia de la Administración Tributaria en el tercer considerando expone:

Que es urgente fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo cual debe lograrse a través del combate a la evasión, la defraudación y el contrabando, la simplificación de los procedimientos, una mayor efectividad de los sistemas que se aplican para la recaudación y un mejor servicio a los contribuyentes, de manera que se eleve la moral tributaria de los contribuyentes responsables que cumplen con sus obligaciones.

Para ello, la Administración Tributaria pone a disposición las diferentes herramientas que se utilizan para captar los diferentes tributos a que están obligados los contribuyentes, asimismo, para cumplir con sus deberes formales.

El Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI) en su comunicado de prensa GT-06-2019 (2019b) recomienda a los creadores de la política fiscal, principalmente a las comisiones del Congreso de la República, que cesen de presentar iniciativas que concedan más beneficios fiscales e incentivos tributarios, los cuales, incluso en muchos casos carecen de la opinión técnica del Ministerio de Finanzas Públicas y de la Superintendencia de Administración Tributaria y solo atentan contra la poca disponibilidad de recursos del Estado, los cuales son indispensables para que Guatemala pueda tratar de atender las necesidades de los guatemaltecos y solo menoscaban el bienestar social.

Para Menkos (2019), el columnista de *Prensa Libre*, la recaudación tributaria por el mal manejo de la administración tributaria tiene, entre muchas, dos graves consecuencias: primero, se reducen los recursos que pueden destinarse al aumento



de la cobertura y calidad de los bienes y servicios públicos: hay menos para invertir en educación, salud, seguridad, lucha contra la desnutrición, por lo que el presupuesto apenas llega a cubrir el gasto público más rígido; segundo, el débil trabajo para atrapar a los evasores y contrabandistas disminuye la moral tributaria entre los contribuyentes, en especial, el sector empresarial, industrial y de servicios honesto que debe competir con empresarios, cuyos costos son menores al evitar el pago de impuestos, aun percibiendo que no habrá castigo por esa falta.

Según la analista Mónica Juárez⁵, del Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, (ICEFI), al referirse sobre la recaudación tributaria en Guatemala, manifiesta que la recaudación tributaria, al ser comparada con el comportamiento de la actividad económica, muestra una contracción que se manifiesta desde hace varios años, con los siguientes porcentajes: en 2013 la carga tributaria fue del 11% del PIB, en 2018 fue de 10% y para el cierre del 2019 se esperaba que alcanzase únicamente el 9.7%.

En términos generales, lo anterior, implica que la captación de tributos no es sostenible en el tiempo y, por lo tanto, hay evidencia de una reducción de la eficacia del proceso de captación de tributos, dado que, en el período, no hay ninguna reforma tributaria que reduzca la recaudación; determinando así que, el descenso en la carga tributaria se debe a la pérdida de productividad o eficacia en la gestión de la SAT. Un hecho que puede ayudar a documentar lo anterior es la trayectoria que siguen los resultados de los informes de Incumplimiento del Impuesto al Valor Agregado, donde se puede notar que el cumplimiento no está creciendo en el tiempo.

⁵ Ver anexo III de la presente investigación, consistente en cuestionario dirigido a la Lcda. Mónica Juárez.



4.1.1 Carga tributaria

Para Corrales-Quesada (2001) la carga tributaria se determina respecto a la economía global de cada país, caso en el cual corresponde a la relación resultante entre los ingresos fiscales frente al producto interno bruto del país. Por lo general, se toma como base el recaudo total de los diferentes impuestos, puesto que la referencia es el total de ingresos fiscales que percibe el país. Por el alto nivel impositivo que presenta nuestro país, algunas empresas, en busca de disminuir los montos pagados por impuestos, recurren a la elusión y en el peor de los casos a la evasión tributaria.

En Guatemala, se evidencia que la recaudación tributaria se ve afectada, en virtud que no se logran las metas propuestas cada año, muestra de ello es que, según Menkos (2019), el columnista de *Prensa Libre*, durante el 2019, la SAT obtendrá los peores resultados de sus veintinueve años de historia, sobrepasando el triste récord conseguido en 2018, cuando cerró con una carga tributaria equivalente apenas al 10.0% del PIB, muy lejos del 12.1% conseguido en 2007, del 13.2% establecido en los Acuerdos de Paz, y cada vez más lejos de su frontera tributaria, que es 23.7% del PIB, estimación técnica sobre el máximo nivel alcanzable de ingresos con el sistema tributario actual. (párr. 2)

De igual forma Menkos (2019) referente a la recaudación de Guatemala:

Cuando la recaudación tributaria se contrae en Guatemala, se deriva de una menor productividad de los impuestos existentes, debido a la carencia de un plan que cierre los espacios a los diferentes delitos tributarios, incluidos la evasión de impuestos y el contrabando.

El Estado debe impulsar para los próximos diez años una hoja de ruta dividida en dos fases. Entre 2020 y 2023 se debe aumentar la carga tributaria hasta el



11.5% del PIB, por medio del combate con mayor eficacia de la evasión fiscal, reduciéndola principalmente en los impuestos al valor agregado y en el impuesto sobre la renta. La evasión de ambos impuestos supera hoy los Q36, 000.00 millones anuales.

También se requiere caminar hacia la universalización de la factura electrónica y estudiar objetivamente los resultados, económicos y sociales, de las exenciones de impuestos. En el mediano plazo (2024-2030) se debe modernizar la regulación legal relacionada con la reducción de flujos ilícitos de capital y discutir cambios en la tributación que doten de más progresividad al sistema tributario. Todo esto en función del cumplimiento de metas de desarrollo y democracia. (párr. 4)

De lo anterior, descrito en los párrafos que anteceden, se puede observar que, en Guatemala, además de presentar un alto índice de desigualdad, se cuenta con una carga tributaria baja, que no le permite al Estado implementar políticas enfocadas a mitigar las discrepancias y disminuir los niveles de pobreza, inseguridad y desnutrición, existentes en el país.

La analista Mónica Juárez⁶, del Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, (ICEFI) al referirse a si la carga tributaria que Guatemala tiene actualmente es adecuada para obtener los ingresos que necesita el Estado, manifiesta que definitivamente el nivel de los ingresos tributarios en Guatemala es demasiado bajo, lo cual limita la capacidad del Estado para atender los mandatos constitucionales tanto en cobertura como en calidad de los bienes y servicios públicos que deben proveerse. Como ejemplo, se pueden tomar las recomendaciones del OMS, donde sugieren que el gasto en salud de los países debe ser de al menos 6% del PIB y la UNESCO, que ha sugerido que el gasto en educación debe rondar el 4% del PIB; de esto se puede desprender que la carga tributaria de 9.7% que Guatemala obtiene del

⁶ Ver Anexo III de la presente investigación, consistente en cuestionario dirigido a la Licda. Mónica Juárez.



sistema tributario es significativamente inferior a los dos gastos fundamentales y aún hacen falta por cubrir gastos públicos en justicia, gobernabilidad, desarrollo social, economía, medio ambiente, etc.

Un aspecto que denota la falta de idoneidad de los ingresos tributarios en Guatemala es el hecho de que su carga tributaria ocupa los últimos lugares en el ranking mundial. Esta situación se puede verificar en los reportes del FMI, denominados World Economic Outlook Reports. (Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, 2017)

4.2 Controles implementados por la Administración Tributaria para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias

En Guatemala, de conformidad con el Decreto número 1-98, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, en su artículo 1, establece que la SAT es una entidad estatal descentralizada, cuya competencia y jurisdicción abarca todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, contenidas en la legislación. La institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

En muchos de países, existen entidades encargadas de llevar el control y fiscalización de los tributos que los contribuyentes deben reportar al Estado, sus funciones y atribuciones son similares a las que la SAT en Guatemala. En tal sentido, todas las Administraciones Tributarias buscan controlar los ingresos provenientes de impuestos y evitar el abuso que los contribuyentes podrían hacer, utilizando los vacíos legales que existieren en las leyes tributarias, ocasionando así daños al Estado.



Según el Plan Estratégico Institucional 2018-2023 (2018), de la Superintendencia de Administración Tributaria, para llevar a cabo un adecuado control de fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias, se consideran cuatro ejes transversales para la gestión integral de riesgos.

Los objetivos estratégicos y ejes transversales que se plantea son:

a) Aumentar la recaudación de manera sostenida

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

b) Reducir las brechas de cumplimiento tributario

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

c) Incrementar la eficiencia del servicio aduanero

El funcionamiento aduanero adecuado es crucial para aumentar la competitividad del país a través de la facilitación del comercio, factores



determinantes para el desarrollo económico y social. Asimismo, contar con procesos estructurados y un sistema bien definido permitirán incrementar los controles para disminuir la defraudación aduanera, la discrecionalidad por parte de los funcionarios de SAT y, por tanto, la corrupción, un problema que no se ha logrado erradicar del área de aduanas.

d) Fortalecer las capacidades de gestión Institucional

Para alcanzar la visión planteada, es imprescindible aumentar la eficiencia y eficacia de la Institución, para lo cual es necesaria la revisión de procesos en las áreas de planificación, administración, gestión financiera, recursos humanos y formación. Esto con el fin de generar un sistema integrado de gestión institucional que garantice una operación institucional eficiente. A esto se sumará el fortalecimiento de las acciones de combate a la corrupción dentro de la SAT y la gestión adecuada de los recursos, para brindar las condiciones dignas y necesarias para que los empleados realicen su trabajo. (p. 18).

Según la analista Mónica Juárez⁷, del ICEFI, la SAT realizó programas para el control de los entes exentos donde se alcanzaron buenos resultados. Una revisión al documento que sintetiza el Plan Anual de Recaudación Control y Fiscalización da cuenta que no se ejecuta un plan de atención a los entes exentos en 2019.

⁷ Ver anexo III de la presente investigación, consistente en cuestionario dirigido a la Lcda. Mónica Juárez.



4.3 Aspectos que deben considerar las entidades religiosas para la declaración de los impuestos

Las entidades religiosas, sean estas cristianas o de otro tipo, aunque se encuentran exentas de algunos impuestos nacionales, deben cumplir con las obligaciones tributarias. Es importante considerar algunos aspectos relevantes de las entidades religiosas relacionadas con la determinación, liquidación y cumplimiento de las obligaciones materiales y formales entre ellos:

- No están sujetas a retención en la fuente: es decir que las entidades religiosas no son contribuyentes del impuesto sobre la renta, por lo tanto, las rentas que obtienen no están sometidas a retención por las operaciones.
- Deben presentar declaración de ingresos, egresos y patrimonio.
- Son agentes retenedores a título de renta: es importante aclarar, que si bien los pagos efectuados a las congregaciones religiosas no están sujetas a retenciones en la fuente, estas sí deben practicar la retención en la fuente en cada pago o abono en cuenta realizado a terceros; por lo anterior, para el cumplimiento de esta obligación y debido a que es responsable del Impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado por las operaciones gravadas que realice es la entidad religiosa, quien deberá estar inscrito ante la Administración Tributaria por medio del Registro Tributario Unificado (RTU).



4.3.1 Hecho generador

El artículo 31, del Código Tributario guatemalteco, establece como hecho generador el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Para Villegas (2012), “el hecho generador o imponible es el acto, conjunto de actos, situación, actividad o acontecimiento que, una vez sucedido en la realidad origina el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de la pretensión fiscal” (p. 348).

Alejandro Saldaña (2005) señala que se entiende como hecho generador a:

Lo ocurrido en situaciones jurídicas, las cuales son constituidas, en definitiva, de conformidad con la ley, sin que sea afectada por circunstancias relativas a la validez de los actos, por lo que se considera realizado en el momento en que hayan ocurrido las circunstancias materiales para ello y produzcan los efectos correspondientes. (p. 73).

En términos generales, las rentas gravadas constituyen a todo ingreso o patrimonio sujeto al pago de impuestos, en virtud de que una norma jurídica específica así lo establece. Este término se utiliza en el impuesto sobre la renta, porque es un impuesto directo y, por lo tanto, su afectación por el ingreso o rédito que se obtiene. En el caso de los impuestos indirectos, son los sujetos quienes están afectos a los impuestos por las actividades que realizan, por ejemplo, una persona natural o jurídica que realice una actividad comercial de vender, está obligada a pagar el impuesto al valor agregado originado en la actividad realizada.



Para las entidades religiosas, funciona de la misma manera, tal como ya se ha venido desarrollando durante toda la investigación, toda actividad que realicen estas entidades y como resultado obtenga un ingreso que no esté relacionado con el culto, debe ser objeto de pago de impuesto y debe ser enterado ante la Administración Tributaria como renta afecta. Sin embargo, en la actualidad los entes religiosos consideran todo como renta exenta, afectando con esto la recaudación tributaria del país.

Por lo anterior, se puede concluir que las entidades religiosas deben clasificar los ingresos entre afectos, y no afectos, a fin de ser declarados como corresponden, identificando y considerando que no todas las actividades están exentas.

4.3.2 Determinación de la base imponible

De conformidad con el artículo 50, de la Ley General de Tributación de España, (como se citó en Ferreiro, 2006) establece que “la base imponible puede determinarse por tres métodos diferentes: a) estimación directa, b) estimación objetiva y c) estimación indirecta” (p. 417).

La estimación directa se basa en el conocimiento cierto del hecho imponible y de los rendimientos, ingresos, bienes, derechos que integran la base imponible; previa depuración de las partidas deducibles, que contribuyeron a su obtención o impiden su deterioro.

La estimación objetiva sirve para determinar rendimientos, volumen de operaciones y magnitudes de relevancia tributaria aplicables a personas físicas que realizan actividades empresariales, profesionales o artísticas, en función de signos, índices o



módulos subjetivos y hasta una determinada cuantía, en particular, rendimientos de pequeña cuantía.

La estimación indirecta se utiliza cuando la falta de presentación de declaraciones o las prestaciones por los sujetos pasivos no permitan a la administración el conocimiento de los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles o de los rendimientos o cuando estos ofrezcan resistencia, excusa o negativa de la actuación inspectora o incumplan sustancialmente de sus obligaciones contables.

Las entidades religiosas para determinar la base imponible tributaria deben considerar, en primer lugar, todos los ingresos obtenidos durante el período impositivo; en segundo lugar, excluir únicamente las rentas exentas y, en el caso del impuesto sobre la renta, se deducen los costos y gastos deducibles.

En algunos impuestos, la base imponible resulta ser el valor total obtenido sin deducir ningún costo o gasto relacionado. Las entidades religiosas deben considerar realizar la determinación de la base imponible para poder definir el monto del impuesto que deben enterar a la Administración Tributaria.

4.3.3 Determinación de la obligación

Según Giuliani (1997) la determinación de la obligación tributaria:

Consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso en particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación. (p. 533).



La obligación tributaria se determina aplicando el tipo impositivo correspondiente a la base imponible; es decir, que a la base imponible se aplica la tarifa que la ley establece, por ejemplo, en el impuesto sobre la renta si el contribuyente está afiliado en el régimen de utilidades lucrativas, se debe aplicar el 25% que la ley de Actualización tributaria establece. Al resultado obtenido se denomina obligación tributaria o impuesto por pagar, el cual debe ser determinado y enterado a la Administración Tributaria en los plazos que las leyes específicas establecen.

4.3.4 Cumplimiento de las obligaciones materiales y formales

El cumplimiento de las obligaciones materiales se hace efectivo al momento de hacer efectivo el pago de la obligación tributaria, utilizando las herramientas que la Administración Tributaria pone a disposición a los contribuyentes, para realizar de forma eficiente el pago de los diversos tributos. Entre algunas herramientas que la Administración Tributaria pone a disposición se encuentran, Declaraguat, Bancasat y el portal de Agencia Virtual.

El pago de impuestos se puede realizar por medio de Bancasat, que es un sistema de presentación y pago de tributos en forma electrónica, que opera a través de los bancos autorizados por SAT, utilizando los servicios de banca en línea. Para poder utilizar este sistema se requiere de internet y un contrato con el banco por el servicio; es un sistema que funciona las 24 horas del día, los 365 días del año. Para poder pagar el impuesto por medio de Bancasat, antes se debió haber declarado la renta gravada en Declaraguat. El sistema Declaraguat, es un sistema electrónico que la administración tributaria ha puesto a disposición de los contribuyentes y contadores para que puedan llenar, presentar y pagar formularios electrónicos de forma eficiente, generando una boleta llamada SAT-2000, la cual debe presentar en una ventanilla de cualquier entidad bancaria autorizada o un sitio web del banco



(autorizado) o haciendo uso de Bancasat, para cancelar el impuesto.
(Superintendencia de Administración Tributaria, 2019, párr. 1.)

Otra herramienta que la Administración Tributaria tiene a disposición en su página web para que todo contribuyente incluyendo las entidades religiosas, es la agencia virtual esta es una herramienta electrónica para facilitar los trámites al contribuyente y para que este no tenga que acudir a una oficina de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT). De manera paulatina la SAT, agrega opciones para el usuario; entre ellas está la consulta y confirmación de datos, asimismo, la emisión de facturas Electrónicas (FEL). (Prensa Libre, 2015, párr. 2).

4.4 Las exenciones tributarias y su representatividad en el gasto tributario

Considerando el fundamento tributario antes expuesto, los gastos tributarios pueden ser representados como créditos, exoneraciones, inafectaciones, reducciones de tasas, deducciones, diferimientos y devoluciones, entre otras. En consecuencia, el uso que un estado le dé, dan respuesta a diferentes objetivos tanto económicos como sociales.

Cabe mencionar que, para Salinas (1993):

Los gastos fiscales se nos presentan, intrínsecamente, con una justificación y fundamento semejante a los que presentan otros gastos públicos; por lo que en consecuencia de ello, tanto lo que se refiere al establecimiento y regulación de los beneficios fiscales y de los gastos públicos que estos suponen, como lo que concierne a su consignación presupuestaria, se hallan amparados por el principio de reserva de ley. (p. 63).



En el Cuadro 3, se puede apreciar las distintas definiciones de gastos tributarios adoptadas en los países de América Latina. Asimismo, se detalla el concepto que se mide y la unidad responsable de las estimaciones.

Cuadro 3. Definición y medición de los gastos tributarios (América Latina)

País	Definición de gasto tributario	Concepto que se mide	Unidad responsable de las estimaciones
Argentina	Ingresos que el fisco deja de percibir, en forma definitiva, al otorgar un tratamiento impositivo que se aparta del establecido con carácter general en la legislación tributaria, con el objeto de beneficiar a determinadas actividades, zonas o contribuyentes.	Ingreso renunciado, corregido por el supuesto de gasto total constante.	Dirección nacional de investigaciones y análisis Fiscal, Secretaría de Hacienda, Ministerio de Economía y Producción.
Brasil	Gastos indirectos del gobierno realizados por medio del sistema tributario, que buscan asistir a objetivos económicos y sociales.	Ingreso renunciado.	Servicio de Impuestos Internos.
Chile	Recaudación que el fisco deja de percibir por la aplicación de franquicias o regímenes impositivos especiales y cuya finalidad es favorecer o estimular a determinados sectores actividades, reglones o agentes de la economía.	Ingreso renunciado, corregido por el supuesto de gasto total constante.	Servicios de Impuestos Internos.
Colombia	Beneficios tributarios concedidos con el fin de incentivar actividades económicas o reglones menos desarrollados.	Ingreso renunciado.	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia.



México	Ingresos que el gobierno deja de percibir por la existencia de tratamientos fiscales especiales, facilidades administrativas, deducciones autorizadas, ingresos exentos, tasas preferenciales estímulos fiscales y resoluciones particulares.	Ingreso renunciado.	Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
Perú	Ingresos que el Estado deja de percibir al otorgar incentivos y beneficios tributarios que reducen la carga tributaria de un grupo partículas de contribuyentes.	Ingreso renunciado.	Superintendencia Nacional de aduanas y de administración Tributaria.

Fuente: Villela, Legrumbler, Jorratt (2010): *Gastos tributarios, la reforma pendiente*, BID, FML, elaboración. Gerencia de Estudios Económicos (GEE) - ONPEE

Según el comunicado de Prensa GT-03-2019 del Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales ICEFI (2019a), el gasto público actual es el más bajo de Centroamérica y que es insuficiente para atender las demandas de la población, decreciente y rígido. Los indicadores de transparencia fiscal muestran deterioro en los últimos años.

4.4.1 Gasto tributario en Guatemala

En Guatemala, de conformidad a establecido en el Pacto Fiscal (2000) suscrito, el Estado se comprometió a la revisión y eliminación gradual de privilegios, exenciones y exoneraciones fiscales, adicionalmente, mientras estén vigentes, deberán cuantificarse y registrarse en un apartado especial en el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado y en la Contabilidad del Estado y en situaciones extraordinarias y sujetas a una evaluación económica y social, considerarse la aprobación de nuevos privilegios, exenciones y exoneraciones fiscales, evitando erosionar los ingresos tributarios y definiendo claramente la temporalidad de las



medidas; la SAT realiza anualmente la estimación del gasto tributario conforme a la dinámica de las estadísticas tributarias, económicas y financieras disponibles, afinando los procedimientos de estimación, reduciendo la nominalidad del cálculo.

Para Artana (2005), “los gastos tributarios son las transferencias que el Estado realiza a determinados grupos o sectores, pero en lugar de concretarlas por medio del gasto presupuestario, lo hace por medio de una reducción en la obligación tributaria del contribuyente” (p. 5).

Según la Superintendencia de Administración Tributaria (2019) el gasto tributario es:

El total de ingresos tributarios dejados de percibir por el gobierno central como resultado de la aplicación de tratamientos preferenciales contenidos en la Constitución Política de la República y otras leyes ordinarias incluyendo las leyes tributarias, así como otros instrumentos de políticas económicas previstas por el Estado, siempre y cuando se formalice el hecho generador, estén dirigidos a un grupo o sector específico, no existan compensaciones que neutralicen el beneficio, y no se constituyan como parte de las características estructurales de la determinación del impuesto. (p. 6).

El Ministerio de Finanzas Públicas de Guatemala (2019) define gasto tributario como el monto de ingresos que el Gobierno deja de percibir al otorgar tratamientos especiales con carácter general en la legislación tributaria y que tiene por objeto beneficiar, promover o fomentar a determinados sectores y regiones seleccionadas del país; lo cual se traduce en otorgamiento de exenciones o deducciones tributarias, que tienen por objeto influenciar el comportamiento de los agentes económicos para promover el crecimiento de la producción nacional; lo cual se convierte en una ventaja competitiva que estimula el consumo por medio de la inversión de dichos agentes. Dentro de estos tratamientos especiales se contemplan las exoneraciones, exenciones de impuestos, franquicias, deducciones especiales; y otras medidas



contenidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, leyes ordinarias e instrumentos de política económica previstas por el Estado.

Cabe mencionar que, cada año, la SAT estima el monto al cual asciende el gasto tributario referente a los principales impuestos por recaudar, representando el monto que dejará el Estado de percibir debido a la supresión de la tributación con base en las medidas preferenciales que se asignan.

Además, según la SAT, tal como se muestra en el cuadro 4, Estimación del gasto tributario, para el 2019 se estima que el Estado de Guatemala incurrirá en un gasto tributario de Q14,905.4 millones (2.3 por ciento del PIB) reflejando una tasa de crecimiento de 6.9 por ciento respecto al 2018, año en el que se espera un gasto tributario de Q13,941.9 millones, cuya composición prevista para 2019 está conformado por 35.2 por ciento (Q5,243.7 millones) de impuestos directos y 64.8 por ciento (Q9,661.6 millones) de impuestos indirectos.

Finalmente, se muestran la estimación del gasto tributario elaborada por SAT, distribuida por impuestos para el cierre del ejercicio fiscal 2018 y multianual 2019-2023, exponiendo una tasa constante del 2.3 por ciento de la relación del gasto tributario con respecto al PIB.

Cuadro 4. Estimación del gasto tributario, período 2018-2023 (montos en millones de quetzales)

Descripción	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Impuestos directos	4,869.6	5,243.7	5,648.9	6,091.2	6,574.2	6,761.8
Sobre la Renta	3,998.4	4,311.6	4,651.1	5,022.1	5,427.7	5,531.0
De solidaridad	871.2	932.1	997.8	1,069.1	1,146.5	1,230.8
Impuestos indirectos	9,072.4	9,661.6	10,431.0	11,262.6	12,172.1	13,166.7
Al Valor Agregado	8,644.0	9,206.0	9,939.5	10,732.4	11,599.3	12,547.8
Derechos Arancelarios a la Importación	285.7	304.3	328.5	354.7	383.4	414.7
Al Tabaco y sus Productos	5.0	5.3	5.7	6.2	6.7	7.2
A la Distribución de Bebidas	0.6	0.6	0.7	0.7	0.8	0.8
A la Distribución de Cemento	5.8	5.6	5.6	5.6	5.6	5.6
A la Distribución de Petróleo	111.3	118.5	128.0	138.2	149.4	161.6
A la Primera Matricula Sobre Circulación de Vehículos	10.5	11.2	12.1	13.0	14.1	15.2
	9.5	10.1	10.9	11.8	12.8	13.8
Gasto tributario total	<u>13,941.9</u>	<u>14,905.4</u>	<u>16,079.8</u>	<u>17,353.8</u>	<u>18,746.2</u>	<u>19,928.5</u>
Producto Interno Bruto (PIB)*	595,699.3	642,367.1	692,941.3	748,217.9	808,652.2	874,776.5
Relación del gasto tributario respecto al PIB	2.3%	2.3%	2.3%	2.3%	2.3%	2.3%

Fuente: Superintendencia de Administración Tributaria (2019)

Nota: pueden existir diferencias por redondeo.

(*) Banco de Guatemala. Departamento de Análisis Macroeconómico y Pronósticos, Proyecciones de las principales variables macroeconómicas para el período 2019-2023. Abril 2018. Escenario medio. El mismo escenario fue utilizado por la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) para elaborar las estimaciones del gasto tributario del Gobierno Central presentadas por medio del Oficio Número OFI-SAT-IRE-271-2018 del 17 de julio de 2018.



4.4.2 Uso de los gastos tributarios

Para Villela, Lemgruber y Jorratt (2009), los gastos tributarios se utilizan para “mejorar la progresividad del sistema tributario; (ii) otorgar mayor eficiencia a la estructura tributaria; (iii) estimular el consumo de bienes estimados “meritorios”, y, (iv) incentivar la inversión en ciertos sectores o regiones” (p. 7).

Por lo general:

Los gobiernos utilizan también los sistemas tributarios para promover ciertos objetivos de política económica, como incentivar el ahorro, estimular el empleo o proteger a la industria nacional. En tales circunstancias, el sistema tributario cumple un rol similar al del gasto público, pero por la vía de la renuncia del Estado a toda la recaudación, o parte de ella, que correspondería obtener de determinados contribuyentes o actividades. Esta renuncia es lo que se conoce como gasto tributario. (Villeda, *et al.*, 2009, p. 5).

Por lo anterior, se puede interpretar que una de las razones que se suele usar como argumento para que un Estado utilice su sistema tributario como instrumento de transferencia de recursos, para evitar así hacerlo por sí mismo, es para reducir costos y gastos administrativos que están inmersos en la prestación de los servicios públicos, como educación, salud, seguridad, empleos entre otros.

4.4.3 Impacto del gasto tributario generado por las exenciones a las entidades religiosas en la recaudación

Para Ortega (2000):

Las nuevas teorías fiscales y la evidencia internacional destacan como los objetivos principales del sistema tributario: la neutralidad, la eficiencia, la



incidencia y la equidad. Un sistema es neutro si no afecta la asignación de recursos; es eficiente cuando la meta de recaudo se alcanza con el menor costo operativo y el menor costo social; es de alta incidencia cuando el porcentaje de evasión y elusión es bajo; y satisface el principio de equidad si su diseño tiene como fin una sociedad igualitaria. (p. 289).

Según informes realizados por la Administración Tributaria, el gasto tributario se ve reflejado en las exenciones, especialmente en los servicios prestados por asociaciones, fundaciones e instituciones de asistencia social, religiosas o educativas sin fines de lucro; y el gasto por importación de bienes y servicios por diferentes entes exentos.

Las exenciones tributarias otorgadas a las entidades religiosas constituyen uno de los renglones significativos que impactan el gasto tributario, en virtud que entre los impuestos que resultan con mayor afectación son el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto sobre la Renta.

Es importante mencionar que la Administración Tributaria no tiene identificado el impacto que tienen las exenciones otorgadas a las entidades religiosas, debido a que la recaudación se realiza en función de actividades comerciales y por clase de impuesto. Por lo que, dentro del total del gasto tributario de un período, está incluido todo tipo de exenciones de los diferentes sectores, como el industrial, comercial y las entidades no lucrativas y dentro de estas últimas se encuentran las entidades religiosas.

Sin embargo, se desconoce el valor total que las entidades religiosas dejan de reportar a la Administración Tributaria, se debe considerar que en Guatemala existe un significativo número de entidades religiosas, mismas en su mayoría no reportan ingresos afectos; sin embargo, en muchas ocasiones realizan actividades que no



están relacionadas con el culto, por lo que los ingresos generados por dichas actividades son afectos. Es importante mencionar que entidades religiosas no solamente son las iglesias, sino también fundaciones o asociaciones cuya creación es religiosa, en tal sentido de conformidad con la Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-1512-2019⁸ de fecha 02 de julio 2019, se informa que los ingresos declarados durante el año 2018, de Impuesto al Valor Agregado por las Iglesias son: ventas exentas, y no afectas Q118.88 millones, ventas gravadas Q19.48 millones, haciendo un total de ingresos de Q138.37; como se puede observar no se reporta como ventas gravadas ni el 15% del total de ingresos que generan las iglesias, en este caso solo del IVA.

Las entidades religiosas confunden el término de las exenciones tributarias, porque consideran estar exentos de todo tipo de impuesto, por todos los ingresos que estas entidades obtienen; sin embargo, no todo es así, porque el ingreso que obtengan cuyo origen sea diferente para promover el culto, deben estar sujeto al pago de los tributos correspondientes.

Al respecto, la analista Mónica Juárez⁹ del Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, (ICEFI) al referirse sobre el efecto en la recaudación, la existencia de exenciones para las entidades religiosas, manifiesta: la afectación de la exención que se conceden a las instituciones religiosas es con base al estudio del gasto tributario 2017 (último publicado por la SAT) de Q68.67 millones, representando 0.013% del PIB y el 0.538% del total de exenciones que se concedieron en dicho año, el cual fue de Q12,754 millones. En términos generales, es de los problemas menores en cuanto exenciones tributarias se refiere y en su mayor parte corresponde al ISR que no se tributa por la exención de que gozan las donaciones en favor de estas instituciones.

⁸ Ver anexo VII de la presente investigación, consistente en la Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-1512-2019

⁹ Ver anexo III de la presente investigación, consistente en cuestionario dirigido a la Lcda. Mónica Juárez.



4.5 Consecuencias del abuso de las exenciones tributarias por las entidades religiosas

Como ya se había descrito en apartados anteriores, según artículo 869 del decreto 624, Estatuto Tributario (1989) y sus reformas de Colombia:

Constituye abuso o conducta abusiva en materia tributaria, el uso o la implementación, a través de una operación o serie de operaciones, de cualquier tipo de entidad, acto jurídico o procedimiento, tendiente a alterar, desfigurar o modificar artificialmente los efectos tributarios que de otra manera se generarían en cabeza de uno o más contribuyentes o responsables de tributos o de sus vinculados, socios o accionistas o beneficiarios reales. El fraude a la ley con propósitos tributarios, constituye abuso en materia tributaria.

Considerando lo anterior en Guatemala, la Administración Tributaria debe realizar el ajuste respectivo a toda operación o serie de operaciones que constituya abuso en materia tributaria y, consecuentemente, desconocer sus efectos. En este sentido, podrá expedir los actos administrativos correspondientes en los cuales proponga y liquide los impuestos, intereses y sanciones respectivos.

Según Bonilla (2017):

Para que el sistema tributario realmente tenga posibilidades efectivas de combatir las prácticas abusivas, especialmente aquellas que son más sofisticadas, se requiere que las autoridades administrativas y judiciales puedan cuestionar la validez de transacciones que no tienen propósitos de negocios distintos a la reducción de impuestos. (pp. 183-184).



El abuso de las exenciones tributarias refleja un impacto negativo en la recaudación en virtud que los ingresos con que el Estado tendría que obtener se ve afectado con un detrimento de los flujos de efectivos que Guatemala debe recibir y así poder disponer de recursos monetarios para cubrir los gastos esenciales para su funcionamiento.

Según entrevista realizada a la licenciada Gladys Monterroso¹⁰, el 14 de junio de 2019, las entidades no es que abusen de las exenciones tributarias, sino que eluden los impuestos, utilizando como escudo la ley; sin embargo, las entidades religiosas deben pagar impuesto, excepto por los ingresos obtenidos que sean utilizados para aportar a la sociedad cambios estructurales que evidencien que realmente no se está lucrando con la figura de exención. Además, manifiesta que se debe aclarar más la legislación vigente relativa a que se refiere que toda actividad está exenta siempre y cuando esté relacionada al culto, porque considera que dicho termino es muy genérico que se puede utilizar como excusa para no tributar.

El departamento orientación legal de la Superintendencia de Administración Tributaria, manifiesta que muchas entidades religiosas dejan de tributar en virtud que la exención tributaria se origina de la propia constitución; sin embargo, en esta menciona que únicamente están exentos los inmuebles. Al consultarle sobre el ingreso tributario que se deja de percibir por los ingresos reportados de las entidades religiosas, indica que en su mayoría lo reportan como rentas exentas y como la mayoría de los ingresos más representativos son los diezmos y las ofrendas, estas no pueden ser gravadas.

Por lo anterior, se determinó que la administración tributaria no tiene implementado un control de fiscalización específico de entidades religiosas por considerarlo de bajo impacto en la recaudación, además se determinó que en Guatemala la mayoría de las habitantes son muy apegados a las religiones y por ende ven a dicha actividad como difícil de cuestionar.

¹⁰ Ver anexo III de la presente investigación, consistente en cuestionario dirigido a la Lcda. Gladys Monterroso.



Según Mónica Juárez¹¹, analista del Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI), mediante cuestionario realizado el 19 de junio de 2019, por medio electrónico al consultarle sobre si las entidades religiosas abusan de las exenciones tributarias, argumenta que, para atender dicha pregunta, es crucial tener evidencia de si existen ajustes, reparos o reclamaciones que haya emitido la SAT en contra de las operaciones exentas que documentan dichas instituciones. Por lo tanto, la mejor respuesta a esta interrogante puede ser obtenida de la SAT considerando que el contenido de las declaraciones guarda por Ley estricta confidencialidad entre el declarante y la Administración Tributaria. No obstante, es altamente probable que, si la AT no ejerce verdadero control y revisión sobre las acciones declaradas exentas, existe mayor riesgo moral a documentar como exentos cuando en realidad son actos gravados con impuestos.

Un aspecto importante que la SAT debe hacer para verificar el control de las entidades religiosas, lo constituye el vínculo existente entre las operaciones de las entidades educativas que tienen relación con las entidades religiosas; porque, en el pasado, algunas detecciones del uso indebido de las exenciones corresponden a la falta de pago del IVA en las compras que realizan las entidades educativas, de bienes y servicios que al final se utilizan dentro de algunas iglesias, y no dentro de las entidades educativas. Esto significa aprovecharse de las exenciones que fueron creadas para desarrollar la educación y que no aplican para las entidades religiosas, extendiendo de forma artificial su beneficio.

Referente a que, si la Administración tributaria controla la recaudación de los impuestos procedentes de las entidades religiosas, la analista Mónica Juárez¹² manifiesta que en años anteriores, la SAT realizó programas para el control de los entes exentos donde se alcanzaron buenos resultados. Una revisión al documento que sintetiza el Plan Anual de Recaudación Control y Fiscalización da cuenta que no se ejecuta un plan de atención a los entes exentos en 2019. Es decir, que se tiene un plan

¹¹ Ver anexo III de la presente investigación, consistente en cuestionario dirigido a la Lcda. Mónica Juárez.

¹² Ver anexo III de la presente investigación, consistente en cuestionario dirigido a la Lcda. Mónica Juárez.



En ese orden de ideas, al cuestionarle que, si las entidades religiosas debieran pagar impuestos, argumenta que es obligatorio hacer una separación importante. Dado que, para cualquier sistema tributario es mejor que no existan exenciones del pago del Impuesto Sobre la Renta. Incluso cualquier institución que conforme a sus estatutos se declara como no lucrativa, su propia contabilidad permitiría deducir que, al no generar rentas, no hay necesidad de gozar de ninguna exención, porque no existen utilidades o excedentes y, por lo tanto, el ISR por pagar es cero.

Pero, hay exenciones que se vuelven operativamente necesarias; por ejemplo, las exenciones al IVA sobre importaciones y sobre derechos arancelarios, porque algunas instituciones de ayuda humanitaria y social que también son entidades religiosas, reciben donaciones físicas de diversos materiales como: medicinas, alimentos y ropa. Pero, al no existir la exención de estos impuestos, tendría que cubrirse el pago para lograr la internación en territorio nacional, lo que naturalmente estas instituciones no podrían cubrir y solo se les desmotivaría en la atención social que actualmente realizan en el país.

En cualquier caso, lo que resulta importante es que la SAT mantenga programas permanentes que controlen el uso adecuado de estos beneficios fiscales y que no exista un abuso y aprovechamiento de las exenciones porque estas situaciones terminan siendo de conocimiento popular y disminuyen la moral tributaria de los contribuyentes.

Derivado de los argumentos vertidos en la presente investigación, respecto al abuso de las exenciones tributarias por parte de las entidades religiosas, se estableció que, efectivamente, estas hacen uso excesivo de dicha figura, en muchos casos, por negligencia o basados en el criterio de que todo lo que generen son por actividades o rentas exentas sin considerar las variables y condicionantes que las leyes específicas establecen. Asimismo, es importante mencionar que los líderes religiosos y personas encargadas de las finanzas de los entes religiosos reconocen que es



normal que todos los ingresos sean exentos, en virtud que ninguna iglesia o centro donde se profesa una religión se crea con ánimo de lucro.

Sin embargo, consultarles mediante cuestionarios a los encargados de las entidades religiosas, sobre si ellos reportaban rentas afectas para el pago de impuestos de 11 entrevistados, 9 de ellos respondieron que todo lo que obtienen las iglesias son rentas exentas y SAT no les ha hecho ningún tipo de ajuste; sin embargo, los otros dos reconocieron que en algunas ocasiones si han reportado rentas afectas y son muy esporádicas, entre los ingresos afectos que reportan son: cobro de parqueo, cuando se realizan actividades en lugares cercanos a la iglesia; es decir, la actividad que se lleva a cabo es ajena a esta, en ese caso, se paga los impuestos respectivos.

4.6 Resultado de la investigación mediante entrevistas

La investigación fue realizada tomando como referencia la información obtenida por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, la cual fue proporcionada mediante Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-1797-2018¹³, de fecha veintisiete de agosto de 2018, emitida por la Licda. Flor de María Girón López, Jefe de Unidad de Asuntos Jurídicos, en la que hacen mención que existen alrededor de 3,830 establecimientos reconocidos como entidades religiosas en todo el país. Sin embargo, es importante mencionar que la presente investigación está enfocada únicamente a las entidades religiosas que tienen reportado como domicilio fiscal el departamento de Guatemala.

Según el detalle de los establecimientos religiosos registrados, proporcionado por la Administración Tributaria, de los 3,830 establecimientos de todo el país, 1,139 corresponden al departamento de Guatemala. Es importante mencionar que un

¹³ Ver anexo VI de la presente investigación, consistente en Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-1797-2018.



mismo Número de Identificación Tributaria (NIT) puede tener dos o más establecimientos registrados ante la SAT, por lo que para efectos de la presente investigación se procedió a utilizar la técnica de investigación que fuera acorde a la verificación de la hipótesis planteada.

Considerando la población de las entidades religiosas con domicilio fiscal en el departamento de Guatemala, objeto de estudio. La muestra se realizó mediante el método de muestreo no probabilístico¹⁴ porque la selección se hizo por conocimiento previo de las entidades religiosas que fueron analizadas y es el investigador quien elige, según su criterio. El Muestreo no probabilístico este tipo de muestreo también es llamado no aleatorio o dirigido. Para realizar este tipo de muestreo, es indispensable que se tenga conocimiento suficiente en relación con los elementos a investigar.

Además del muestreo no probabilístico, se utilizó el muestreo por conveniencia, porque se selecciona a la muestra de acuerdo con su conveniencia de las entidades religiosas por las características cualitativas que estas presentan, ya sea por el impacto que tienen en el departamento de Guatemala, por el número de feligreses que asisten, por el número de actividades que realizan, así como los establecimientos que representan y los recursos que manejan.

Es importante mencionar que las entrevistas fueron dirigidas a líderes y/o auditores de las entidades religiosas, mediante cuestionarios, los cuales justifican los motivos de ser objetos de verificación y para obtener la información sobre las actividades que realizan y el tratamiento de los ingresos que reciben.

¹⁴ Ver anexo VIII de la presente investigación, consistente en Cédula tamaño de la muestra.



Las entrevistas dirigidas a las entidades religiosas¹⁵ tanto a los líderes representantes, así como auditores, solicitaron que no fueran identificados, en tal sentido, no se hace mención de los nombres de las personas que fueron entrevistadas y, por lo tanto, solo se hace mención del cargo que ocupan dentro de las entidades religiosas tanto católicas y evangélicas. En total 11 representantes contestaron las preguntas descritas en el anexo IV y el resultado de la información obtenida se resume de la siguiente forma:

Las entidades religiosas al ser cuestionadas respecto que, ¿qué tipo de actividades realiza la entidad que dirige? Entre sus respuestas de los entrevistados se pueden mencionar:

- a) La entidad Caritas Arquidiocesana, entre cuyas actividades están: brindar ayuda a personas que presentan problemas de locomoción, mujeres, enfermos, indígenas y excluidos, a través de la asistencia técnica, educativa y humanitaria de calidad; sin tomar en cuenta la religión, la raza, el género o la etnia. Buscar desarrollar la dignidad humana y la justicia social, irradiando la caridad cristiana; Se busca gestionar programas de vivienda para las personas con pobreza; y Prestar servicios de salud en las diferentes clínicas médicas, atendiendo a pacientes y recetas de otras entidades.

- b) La Iglesia Cristiana Casa De Dios San José Pinula, manifiesta que entre las actividades que se realizan en la entidad están las siguientes: discipular, en Casa de Dios es trabajar para compartir las Buenas Nuevas de Jesucristo mediante grupos de amistad, programas de televisión y radio, redes sociales, YouTube, iglesia en línea, literatura, congresos internacionales y cruzadas de sanidad hemos compartido el amor de Dios con millones de personas que lo han recibido como su Señor y han transformado su vida. Por otro lado, se obtienen ingresos por alquiler de instalaciones y salón de convenciones para

¹⁵ Ver anexo IV de la presente investigación, consistente en Cuestionario dirigido a representantes y encargados de entidades religiosas.



diferentes actividades; parqueo para vehículos cuando se tienen actividades; charlas y cursos cristianos dirigidos a diferentes personas, siempre promoviendo el culto; organización de conciertos internacionales y nacionales con cantantes religiosos.

- c) En el caso de la Iglesia Evangélica Vida Real, es una iglesia para los que han renunciado a las reuniones tradicionales, un lugar donde los sermones son positivos, prácticos y tienen una relación con la vida diaria. Entre las actividades que se llevan a cabo están: retiros de matrimonios; Realización de servicios predicando la palabra de Dios en diferentes puntos del país, en cines y centros de convenciones; Recaudación de ofrendas para personas necesitadas; Cursos prematrimoniales; Conferencias de finanzas, administración y proyección social; Charlas y eventos para jóvenes 300 salvajes de corazón; y eventos con pastores internacionales, según la serie que se está desarrollando.

Es importante mencionar que el resto de las entidades religiosas que fueron entrevistadas, las actividades que realizan son muy similares, tal como se puede verificar en el anexo IV, donde se encuentran las entrevistas completas de las entidades sujetas de análisis.

Respecto a ser cuestionados sobre, ¿paga impuestos por los ingresos obtenidos?, vale la pena hacer mención sobre las respuestas de las siguientes entidades:

- a) El auditor interno de la Iglesia Cristiana Casa de Dios San José Pinula, manifiesta que sí se pagan impuestos por los ingresos que no sean pertenecientes a la iglesia, pero, por lo general, la mayor parte no paga impuesto, porque, por ser una iglesia cristiana, está exenta y que todo lo que se obtiene está dirigido para evangelizar; sin embargo, en caso de que sean



ingresos provenientes diferentes al culto se deben pagar algún tipo de impuesto como ISR.

- b) El contador general de Elim Central, indica que sí, pero el pago es mínimo, porque en su mayoría los ingresos obtenidos son para incentivar a la población a vivir en la presencia de Dios.
- c) Por otro lado, el auditor interno de Iglesia Fraternidad Cristiana de Guatemala indica que no paga impuestos, porque el total de los ingresos que obtiene la Fraternidad es procedente de donaciones, las personas que nos visitan realizan su aporte de forma voluntaria, por lo tanto, no hay por qué estar gravado de impuesto. Si se paga, sería mínimo el valor.

Es importante mencionar que las personas entrevistadas del resto de entidades religiosas respondieron que no pagan impuestos porque todos los ingresos se reciben los catalogan que son por concepto de donación y ofrendas que las personas que asisten a los diferentes puntos dan voluntariamente y se emite el recibo y donación respectiva, aunque muchos no los recogen y se tiene una gran cantidad de recibos emitidos no entregados.

Además, al ser consultados respecto a que, ¿considera que todos los ingresos están exentos?, todos manifestaron que sí, porque las leyes fiscales les otorga el derecho de ser entes exentos, por lo tanto, no existe obligación de pagar ningún tipo de impuestos, excepto que sean ingresos que no están relacionadas con las actividades de la entidad.

En relación con la pregunta, ¿la Administración Tributaria los ha fiscalizado en alguna ocasión?, nueve personas entrevistadas representantes de las entidades contestaron que no han sido fiscalizados por SAT, pero hacen las declaraciones de impuestos solamente para efectos informativos porque todos los ingresos de las entidades están exentos. Sin embargo, dos dirigentes respondieron que, si han sido



sujetos de fiscalización, siendo estas entidades Elim Central e Iglesia Cristiana Casa de Dios, debido a que les han solicitado información financiera sobre las donaciones que la iglesia recibe y argumentan que existen ingresos que deben estar gravadas, por lo que aún está en proceso de solución de un posible ajuste ante la Administración Tributaria.

Es importante hacer referencia sobre la definición de culto que tiene cada entidad religiosa, en tal sentido en el cuadro 5 se resumen las respuestas obtenidas:

Cuadro 5. Definición de culto por las entidades religiosas, objeto de análisis

NIT	Descripción	Definición
3224511	Fundación de Asistencia Social de la Iglesia católica de la arquidiócesis de Guatemala	Es un término muy amplio, pero se puede decir que es la forma que se da a conocer que en cada vida hay esperanza y paz, dicha esperanza se obtiene solo de Cristo, por ello que a todas las personas les decimos que sin Dios no somos nada y que Hacer el Bien, haciéndolo bien las cosas se obtienen buenos resultados.
5092191	Iglesia católica, arquidiócesis de Santiago de Guatemala	Es la forma en que una entidad como la nuestra da a conocer cómo se debe vivir en presencia de Dios, así como promover la paz y la conciencia entre los seres humanos con quienes se convive.
9876219	Iglesia Cristiana Casa de Dios	En términos generales culto lo definimos de conformidad con la visión de nuestra iglesia y es id y hacer discípulos a todos los guatemaltecos, enseñándoles a guardar lo que Jesús nos mandó, por medio de grupos de amistad, donde se nos enseña a dar la vida por los amigos.
19686412	Iglesia de Cristo Ebenezer	Es la forma en que se da a conocer la forma en que nuestro Señor Jesucristo quiere que vivamos, con objetivo de servicio al prójimo y estar en comunión con él, realizado por



		diferentes medios, tanto por la predicación, obras sociales o ayuda al prójimo.
22677666	Iglesia de Cristo Elim Central	Culto lo definimos como la manifestación de la autoridad del Señor Jesús en la tierra, haciendo discípulos que sean añadidos a la iglesia, confrontando tinieblas con la verdad y el poder del Señor, reuniéndonos en medio de hostilidad a adorar y alabar al Señor, en oración predicando el Evangelio del Reino.
6718264	Iglesia de Dios Evangelio Completo	En términos generales por medio del culto se manifiesta nuestro compromiso con Cristo al poner en práctica las disciplinas espirituales; demostraremos nuestra dedicación al cuerpo de Cristo siendo leales a Dios y a su Iglesia y a la obra de Cristo al ser buenos administradores.
61256838	Iglesia Evangélica Vida Real	Es entender que Dios nos creó para ser sus hijos y que debemos vivir como príncipes, hijos del Rey del Universo. No conformarse con existir solamente, es disfrutar plenamente todas las Bendiciones de Dios. Es no necesitar de apariencias, es ser lo que Dios le ha permitido ser.
4711211	Iglesia Fraternidad Cristiana de Guatemala	Como Frater el concepto culto es promover a una iglesia cristiana para la familia que proclame el amor de Dios, manifieste el poder del Cristo resucitado y persevere en el orden dado en la Biblia.
3460657	La misión de Guatemala de los adventistas del séptimo día	Como una forma de dar a conocer la vida de Cristo, con base en ello se puede llevar una vida llena de bendiciones y que ante cualquier circunstancia siempre existe un propósito o una razón de ser, manteniendo a todos los feligreses unidos como una familia.
1981706	Alianza evangélica de Guatemala	Para la Alianza culto significa promover la unidad en el pueblo de Dios. Fomentar la unidad espiritual de los cristianos evangélicos de la república de Guatemala, a fin de dar un



		testimonio común del poder salvador de nuestro Señor Jesucristo.
20078056	Confraternidad Evangélica Pentecostés	En términos generales por medio del culto se manifiesta nuestro compromiso con Cristo al poner en práctica las disciplinas espirituales; demostraremos nuestra dedicación al cuerpo de Cristo siendo leales a Dios y a su Iglesia y a la obra de Cristo al ser buenos administradores.

Fuente: elaboración propia, según respuestas de las entrevistas realizadas (pregunta 5).

Tal como se puede observar, la idea principal de todas las entidades religiosas entrevistadas coincide y mantienen la misma postura; en virtud que consideran que la finalidad principal de este tipo de entidad es dar a conocer los aspectos relevantes de la vida de Dios, lo cual corresponde al objeto de su creación.

En respuesta a la pregunta ¿cómo clasifican los ingresos afectos y los exentos? Todos argumentan que sus ingresos están exentos, pues consideran que solo, en casos esporádicos, estos ingresos pueden ser afectos. Cabe resaltar que las entrevistas completas que se realizaron a los diferentes representantes de las entidades religiosas se pueden ver en el anexo IV¹⁶.

Al realizar la investigación de campo, se aplicó también la técnica de observación¹⁷, con el fin de obtener información sobre el funcionamiento y operaciones que realizan las diferentes entidades religiosas, en resumen, se puede mencionar que se determinó lo siguiente:

Como punto de partida, de las once entidades religiosas sujetas de análisis, sus Registros Tributarios Unificados (RTU) fueron verificados, con el fin de comparar bajo

¹⁶ Ver anexo IV de la presente investigación, consistente en Cuestionario dirigido a representantes y encargados de entidades religiosas

¹⁷ Ver Anexo V de la presente investigación, consistente en Ficha de observación.



qué régimen está registrada cada entidad y qué obligaciones tiene reconocidas ante la Administración Tributaria.

Es importante mencionar que todas las entidades religiosas tienen autorizados recibos de donación, los cuales se utilizan para reconocer y registrar los ingresos que perciben independientemente si es por donación u otro tipo. Sin embargo, en el caso de la entidad Elim Central e Iglesia Casa de Dios, según información por los entrevistados, además de los recibos de donación poseen facturas autorizadas, las cuales se emiten cuando se obtienen ingresos que por conceptos diferentes al culto, por ejemplo, la venta de artículos.

Otro dato interesante que se observó en las visitas a las entidades religiosas, es que, a pesar de tener recibos de donación autorizados por la Administración Tributaria, estos no los emiten a todas las personas que aportan o entregan una donación como ellos le denominan, porque solo se entrega dicho recibo cuando la persona lo solicita. En el caso particular de la iglesia Vida real, se observó que emiten todos los recibos a las personas que aportan; sin embargo, no se entregan, por lo tanto, lo queda en poder de la iglesia, sin ser entregado al donante. Las facturas en la mayoría de los casos, no las utilizan porque según sus criterios todo lo que reciben está exento de impuestos.

Derivado de la investigación de campo realizada en las entidades religiosas que fueron analizadas, se pudo identificar que estas en su mayoría, no enteran como rentas e ingresos afectos ante la Administración Tributaria, cuando realizan cualquier actividad diferente al culto, en consecuencia, el Estado deja de percibir los impuestos generados por estas entidades. Por lo anterior se deduce que estas entidades hacen uso inadecuado de la figura tributaria de la exención, porque se tergiversan el sentido principal de una exención.





CONCLUSIONES

Las exenciones tributarias están relacionadas con los principios constitucionales de legalidad, preferencia de ley, igualdad tributaria, certeza jurídica y capacidad contributiva, los cuales son la base del estudio y análisis del derecho tributario, en tal sentido, para utilizar las exenciones tributarias que cada entidad goza, se debe considerar el cumplimiento de los principios antes mencionados.

Las entidades religiosas para estar debidamente legalizadas y poder funcionar se deben registrar en el Ministerio de Gobernación para adquirir la personalidad jurídica y deben cumplir con los requisitos que dicho órgano rector solicita. Además, para el cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales y formales se deben inscribir en la Superintendencia de Administración Tributaria.

Se confirma parcialmente la hipótesis planteada, en la que se afirma que las entidades religiosas abusan de las exenciones tributarias, derivado a que los argumentos obtenidos mediante las entrevistas de los dirigentes religiosos, manifiestan que por ser entidades exentas todas sus actividades no deben tributar, en virtud a que las rentas e ingresos están relacionadas al culto, por lo que en lo que respecta a dicha aseveración confirma que se está haciendo un uso inadecuado de la figura de exención, considerando que la legislación guatemalteca no aclara ni limita qué se debe entender por culto.

El impacto que tiene el abuso de las exenciones tributarias no es cuantificable, porque la Administración Tributaria carece de controles de fiscalización para este tipo de entidades, considerándolos como entes no representativos, en virtud que no aportan ingresos tributarios; sin embargo, es importante que se tenga el adecuado control del gasto tributario que representan las exenciones tributarias por parte de las entidades religiosas.





REFERENCIAS

Legislación

- Asamblea Nacional Constituyente de Guatemala, (1986). Contribución Política de la República de Guatemala.
- Asamblea Legislativa de la República de el Salvador (2000). Código Tributario, Decreto No. 230.
- Asamblea Nacional de la República de Nicaragua. (2005) Código Tributario de la República de Nicaragua, Ley Número 562 y sus reformas.
- Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica (1971). Código de normas y procedimientos tributarios, ley número 4755 y sus reformas.
- Congreso de la República de Guatemala (1998). Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria., Decreto número 1-98.
- Congreso de la República de Guatemala (1989). Ley del Organismo Judicial., Decreto número 2-89.
- Congreso de la República de Guatemala (1991). Código Tributario, Decreto número 6- 91 y sus reformas.
- Congreso de la República de Guatemala (2012) Ley de Actualización Tributaria Decreto número 10-2012 y sus reformas.
- Congreso de la República de Guatemala (1992). Ley del Impuesto al Valor agregado, Decreto Número 27-92 y sus reformas.
- Congreso de la República de Guatemala (2008). Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto Número 73-2008.
- Congreso de la República de Guatemala (2000). Impuesto a la Distribución de Cemento, Decreto 79-2000.
- Congreso de la República de Guatemala (1977). Impuesto al Tabaco y sus productos, Decreto 61-77
- Congreso de la República de Guatemala (2004) Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas, Decreto 21-2004.



- Congreso de la República de Guatemala (1992). Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, Decreto 38-92.
- Congreso de la República de Guatemala (1998). Impuesto Único Sobre Inmuebles, Decreto 15-98.
- Congreso de la República de Guatemala (1947). Impuesto Sobre Herencias, Legados y Donaciones, Decreto 431.
- Congreso de la República de Guatemala (1994). Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, Decreto 70-94.
- Congreso Nacional de la República de Honduras (2004). Código tributario, Decreto Número 22-97, y sus reformas.
- Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, Guatemala (2013). Ley de actualización tributaria: Iniciativa de ley, dictamen favorable y decreto aprobado.
- Jefe del Gobierno de la República de Guatemala (1963). Código Civil, Decreto ley 106.
- Jefatura del Estado de España (2006). Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, Ley 35/2006.
- Junta de Gobierno de Chile (2011). Ley Sobre Impuesto a la Renta, Decreto ley N° 824.
- Presidente de la República de Perú (2004). Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N.º 179-2004-EF.
- Presidente de la República de Colombia (2003). Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, Decreto 624 de 1989 y sus reformas.

Libros

- Alveño, M. (2015). *Derecho Tributario Guatemalteco*. (Parte general). 2.^a ed. Guatemala: Ediciones Santillana.
- Bianchi, M., y Albornoz, J. (2008). *Las exenciones tributarias en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires*. Argentina: Editores Argentina.



- Bullard, A. (2006). *Derecho y economía. El análisis económico de las instituciones legales*. Perú: Palestra Editores.
- Corrales-Quesada, J. (2001). *¿Se ha reducido la carga tributaria?* Acta Académica, (29) 55.
- Carrera, F. (1994). *Manual de derecho financiero*. (Vol. II). Madrid, España: Tecnos.
- Casás, J., y García, H. (1994). *Estudios de derecho constitucional tributario*. Argentina: Depalma.
- De la Garza, S. (2008). *Derecho financiero mexicano*, 20.^a ed. México: Porrúa.
- Ferreiro, J. (2006). *Curso de derecho financiero español*, 25.^a ed. Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales.
- García, C. (1996). *Derecho tributario. Parte general*, 1t.; 1a ed; Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma,
- Giuliani, C. (1997). *Derecho financiero*, 6.^a ed. (Vol. I). Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- Lanziano, W. (1979). *Teoría general de la exención tributaria*. Buenos Aires: Depalma.
- Margáin, E. (2007). *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, 19.^a ed. México: Porrúa.
- Monterroso, G. (2009). *Fundamentos tributarios*, 3.^a ed. Guatemala.
- Ossorio, M. (2006). *Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales*, 33.^a ed. Buenos Aires: Heliasta.
- Ortega, J. (2000). *Incidencia fiscal de los incentivos tributarios*. Colombia: Departamento Nacional de Planeación.
- Pérez, F. (2009). *Derecho financiero y tributario*, 19.^a ed. Parte general. Madrid: Civitas.
- Rodríguez, R. (1986). *Derecho fiscal*. México: Industria Editorial Mexicana.
- Rojas, M., Schenone, O., y Stordeur, E. (2012). *Nociones de análisis económico del derecho privado*. Guatemala: Universidad Francisco Marroquín. Mayaprin.
- Sainz, F. (1991). *Lecciones de derecho financiero*, 9.^a ed. Madrid: Universidad Complutense. Facultad de Derecho.
- Saldaña, A. (2005). *Curso Elemental Sobre el Derecho Tributario*. México: ISEF.



- Salinas, P. (1993). *La exención en la teoría general de derecho tributario*. (Volumen XII). México: Tribunal Fiscal de la Federación. Colección de Estudios Jurídicos.
- Sol, H. (2012). *Derecho fiscal*. México: Red Milenio S.C.
- Spisso, R. (2007). *Derecho constitucional tributario*. Argentina: LexisNexis Argentina.
- Villegas, H. (2012). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 9.^a ed. Buenos Aires: Astrea.
- Villela, L., y Jorratt, M. (2009). *Los presupuestos de gastos tributarios: Conceptos y desafíos de implementación*. Banco Interamericano de Desarrollo.
- Zavala, J. (1998). *Manual de derecho tributario*. Chile: Jurídica Cono Sur.
- Ministerio de Finanzas Públicas. (2019). *Proyecto de Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal 2019 y Multianual 2019-202*. Guatemala.
- Ministerio de Finanzas Públicas. (2000). *Pacto fiscal para un mejor futuro*. Guatemala.
- Ministerio de Finanzas Públicas. (2019). *Estimación de la devolución de crédito fiscal y gasto tributario*. Guatemala.
- Superintendencia de Administración Tributaria. (2019). *Estimación del gasto tributario del gobierno central, aspectos conceptuales y metodológicos*.
- Superintendencia de Administración Tributaria. (2018). *Plan Estratégico Institucional 2018-2023*.
- Superintendencia de Administración Tributaria. (2009). *Resolución del Directorio número 306-2009*.

Referencias electrónicas

- Artana, D. (2005). *Gasto tributario: concepto y aspectos metodológicos para su estimación*. Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas. Recuperado de <http://www.fiel.org/publicaciones/Documentos/DOC87.pdf>



- Bolaños, R. (14 de agosto de 2015). Se amplía la agencia virtual para trámites tributarios. *Prensa Libre*. Recuperado de <https://www.prensalibre.com/economia/se-amplia-la-agencia-virtual/>
- Bonilla, L. (2017). (2016). Análisis de las acciones BEPS, su aplicación en Colombia y su inclusión al sistema tributario. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, volumen (76), páginas 157-198. Recuperado de https://revistaicdt.icdt.co/wp-content/Revista%2076/PUB_ICDT_Revista%20ICDT%2076_Bogota_17.pdf
- Corte de Constitucionalidad de Guatemala, Sentencia de Constitucionalidad de los Expedientes Acumulados 615-99 y 642-99, Inconstitucionalidad General Parcial. Recuperado de <http://138.94.255.164/Sentencias/791900.615-99%20y%20642-99.pdf>
- Corte de Constitucionalidad de Guatemala. Expediente 17-93, Inconstitucionalidad General. Recuperado de <http://138.94.255.164/Sentencias/791743.17-93.pdf>
- Corte de Constitucionalidad de Guatemala. Expediente 284-92, Inconstitucionalidad General. Recuperado de <http://138.94.255.164/Sentencias/791729.284-92.pdf>
- Corte de Constitucionalidad de Guatemala. Sentencia de Constitucionalidad de los Expedientes Acumulados 217-91 y 221-91, Inconstitucionalidad General. Recuperado de <http://138.94.255.164/Sentencias/791720.217-91%20Y%20221-91.pdf>
- Chile, O. (17 de enero de 2019). Exenciones tributarias y la solvencia fiscal. *Prensa Libre*. Recuperado de <https://www.prensalibre.com/opinion/columnasdiarias/exenciones-tributarias-y-la-solvencia-fiscal/>
- Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. (2019a). *Desafíos fiscales que enfrentará el nuevo gobierno*. Recuperado de https://icefi.org/sites/default/files/comunicado_icefi_foro_desafios_fiscales_nuevo_gobierno_21_mar_2019.pdf
- Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. (2019b). *Icefi advierte que los resultados de la recaudación tributaria presentan una brecha de Q792. 4 millones, por lo que solo se alcanzará una carga tributaria del 9.7% en 2019*.



Recuperado de http://icefi.org/sites/default/files/comunicado_gt-06-2019_recaudacion_tributaria.pdf

Menkos. J. (26 de febrero de 2019). Cambiar la mediocre recaudación tributaria.

Prensa Libre. Recuperado de <https://www.prensalibre.com/opinion/columnasdiarias/cambiar-la-mediocre-recaudacion-tributaria/>

Real Academia Española y Asociación de Academias de la Lengua Española. (2019).

Exención. *Diccionario de la lengua española*. Recuperado de <https://dle.rae.es/exenci%C3%B3n>

Real Academia Española y Asociación de Academias de la Lengua Española. (2019).

Incentivo. *Diccionario de la lengua española*. Recuperado de <https://dle.rae.es/incentivo?m=form>

Real Academia Española y Asociación de Academias de la Lengua Española. (2019).

Fin. *Diccionario de la lengua española*. Recuperado de <https://dle.rae.es/fin?m=form>

Real Academia Española y Consejo General del Poder Judicial. (2019). Entidad religiosa.

Diccionario del español jurídico. Recuperado de <https://dej.rae.es/lema/entidad-religiosa>

Superintendencia de Administración Tributaria (2019). ¿Qué es Bancasat?.

Recuperado de <https://portal.sat.gob.gt/portal/que-es-bancasat/>



ANEXO I

Solicitud de constancia de novedad iglesias y fundaciones

SEÑOR MINISTRO DE GOBERNACIÓN

_____, de _____ años de edad,
(Nombres y apellidos) (edad en años cumplidos)

_____, _____, _____,
(Casado o soltero) (Nacionalidad) (Profesión, ocupación u oficio)

con domicilio en _____;
(Departamento en el que tenga su domicilio)

me identifico con _____

señalo como lugar para recibir notificaciones _____

Atentamente comparezco y, respetuoso, SOLICITO que se me extienda una CONSTANCIA en la cual se indique que a la fecha no existe en los registros del Ministerio de Gobernación ninguna entidad sin, fines lucrativos con igual o similar nombre de:

Cuya naturaleza será de:

_____ Fundación

_____ Iglesia

Cita de leyes: Artículos 10 del Acuerdo Gubernativo 645-2005, de fecha 6 de diciembre de 2005; 3 del Acuerdo Gubernativo 263-2006 de fecha 24 de mayo de 2006; 15 de Acuerdo Gubernativo 635-2007, de fecha 27 de diciembre de 2007; y 1 del Acuerdo Ministerial del Ministerio de Gobernación número 496-2001, de fecha 28 de mayo de 2001.

Lugar y fecha; _____

Atentamente,

Firma

Número de teléfono

MINUTA PARA LA CONSTITUCIÓN DE IGLESIA EVANGÉLICA

NÚMERO _____ (). En la ciudad de Guatemala, el ___ de ____ de dos mil _____, **ANTE MÍ:** _____, Notario (a), comparecen: **A)** _____, de ____ años de edad, estado civil, nacionalidad, profesión u oficio, domicilio, quien se identifica con el Documento Personal de Identificación-DPI- con Código Único de Identificación -CUI- (**ejemplo: un mil ochocientos uno espacio cuarenta y nueve mil novecientos sesenta y dos espacio cero ciento uno (1801 49962 0101), extendido por el Registro Nacional de las Personas de la República de Guatemala**) (comparecencia mínima de 12 personas). **DOY FE:** Que los comparecientes me aseguran ser de los datos de identificación personal consignados, hallarse en el libre ejercicio de sus derechos civiles y que por el presente acto otorgan **CONSTITUCIÓN DE IGLESIA EVANGÉLICA** de conformidad con las siguientes cláusulas: **CLÁUSULA PRIMERA: ANTECEDENTES.** Los otorgantes declaran lo siguiente: **A)** Que todos son miembros de la Iglesia _____, la cual fue fundada el _____ de _____ del año _____, y en el transcurso del presente instrumento público se denominará “**La Iglesia**”, **B)** Que desde su fundación hasta la presente fecha, han venido practicando su religión o creencia, tanto en público como en privado, por medio de la enseñanza, el culto, la observancia del orden público y el respeto debido a la dignidad de la jerarquía y a los fieles de otros credos. **CLÁUSULA SEGUNDA: DECLARACIÓN EXPRESA DE VOLUNTAD DE CONSTITUIR LA IGLESIA.** Los otorgantes declaran de manera expresa lo siguiente: **A)** Que es su voluntad constituir una iglesia evangélica de conformidad en lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, el Código Civil y demás leyes aplicables vigentes. **B)** Iniciar los trámites de obtención del reconocimiento de la personalidad jurídica y aprobación de las

MINUTA PARA LA CONSTITUCIÓN DE IGLESIA EVANGÉLICA

bases constitutivas de la Iglesia ante el Ministerio de Gobernación, **C)** Que la Iglesia se registrará por las leyes vigentes de la República de Guatemala, las reglas de su institución contenidas en las bases constitutivas, sus reglamentos, disposiciones internas y por las resoluciones aprobadas por sus órganos de gobierno. **CLÁUSULA TERCERA: REGLAS DE LA INSTITUCIÓN.** Continúan manifestando los otorgantes que formalizan las reglas de su institución que han venido rigiendo las actividades de la Iglesia, las que a su leal saber y entender se encuentran dentro de los límites del orden público y el respeto debido a la dignidad de la jerarquía y a los fieles de otros credos, tal como lo establecen los artículos treinta y seis y treinta y siete de la Constitución Política de la República de Guatemala, las cuales quedan contenidas en las bases constitutivas siguientes: **CAPÍTULO UNO. DISPOSICIONES GENERALES. ARTÍCULO UNO. Denominación y Naturaleza.** La denominación de la iglesia evangélica es _____, la cual ha sido fundada y se constituye como persona jurídica de conformidad con lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, el Código Civil, las presentes bases constitutivas y demás disposiciones legales aplicables. La Iglesia es una entidad privada de carácter religioso, apolítica no partidista, no lucrativa. **ARTÍCULO DOS. Domicilio y Sede.** La Iglesia tiene su domicilio en el departamento de _____ y su sede en el municipio de _____, su acción se extiende a todo el territorio de la República en donde podrá establecer congregaciones, templos e instalaciones. **ARTÍCULO TRES. Plazo.** La Iglesia se constituye por plazo indefinido. **ARTÍCULO CUATRO. Objeto y Fines. A)** El objeto de la Iglesia es: **a)** Glorificar a Dios como escogida, redimida y guardada para la alabanza de su gloria. **b)** Cumplir con proclamar el evangelio al dar a conocer las buenas nuevas de salvación en Cristo Jesús. **B)** Los fines de la Iglesia son: **a)**

MINUTA PARA LA CONSTITUCIÓN DE IGLESIA EVANGÉLICA

Cumplir con la comisión de ser discípulos, yendo y llevando el nombre del Señor Jesucristo, el mensaje del arrepentimiento y el perdón de los pecados a todas las naciones bautizando en Su nombre y enseñando a que se guarden todas las cosas que Él ha mandado. **b)** Promover el desarrollo y madurez espiritual de sus miembros por medio de la enseñanza bíblica, teológica y sistemática de la verdad revelada en las Sagradas Escrituras, la comunión, la oración, el evangelismo y el servicio, concienciándolos a que estén presentes en el mundo para impactarlo positivamente y practicar y hacer el bien a todos. **c)** Proveer las condiciones para el cumplimiento de las ordenanzas dadas por el Señor Jesús, y la práctica del culto cristiano que se profesa. **d)** Fomentar proyectos cristianos, educativos, culturales, benéficos y de asistencia social que sean compatibles con su naturaleza, objeto, fines y la realidad nacional, para lo cual se deberá contar con la autorización gubernamental correspondiente. **ARTÍCULO CINCO. Actividades.** La Iglesia realizará y desarrollará todas sus actividades dentro de los límites del orden público, el respeto debido a la dignidad de la jerarquía y a los fieles de otros credos, con estricta observancia de la paz, la moral, las buenas costumbres, de acuerdo con su naturaleza, objeto y fines. **CAPÍTULO DOS. MIEMBROS DE LA IGLESIA.** **ARTÍCULO SEIS. Calidad de Miembro.** Son miembros de la Iglesia: **A)** Los fundadores, quienes comparecen en la escritura pública de constitución y que por ese hecho no gozan de privilegio alguno. **B)** Todas aquellas personas que habiendo satisfecho los requisitos de ingreso, hayan sido aceptadas por el órgano correspondiente de conformidad con las presentes bases constitutivas. No podrá ser miembro de la Iglesia toda persona que tenga fines doctrinales fuera del orden de la palabra de Dios, del régimen doctrinario que profesa la Iglesia y demás disposiciones internas. **ARTÍCULO SIETE. Requisitos para ser miembro.** Son requisitos para

MINUTA PARA LA CONSTITUCIÓN DE IGLESIA EVANGÉLICA

ser miembro de la Iglesia, los siguientes: **A)** Haber aceptado a Jesucristo como su Señor y Salvador personal. **B)** Haber sido bautizado en agua como testimonio de su fe en el Señor Jesucristo como su salvador. **C)** Aceptar, respetar y sujetarse a la palabra de Dios, las autoridades de la Iglesia, las bases constitutivas, principios doctrinarios, reglamentos internos, todas las disposiciones emitidas por los órganos de la Iglesia. **D)** Haber sido presentada y aprobada la solicitud de ingreso.

ARTÍCULO OCHO. De la inscripción. Los miembros de la Iglesia deberán ser inscritos en el libro de registro de miembros, que para el efecto sea autorizado por el Secretario y el Presidente de la Iglesia. **ARTÍCULO NUEVE. Derechos de los**

miembros. Son derechos de los miembros: **A)** Elegir y ser electo para cualquiera de los cargos en los órganos de la Iglesia. **B)** Participar en todas las actividades de la Iglesia y asistir a las sesiones de Asambleas Generales con voz y con voto. **C)** Presentar planes, proyectos, programas, peticiones a cualquier órgano competente.

D) Participar en todos los órganos de fiscalización. **E)** Examinar los libros y documentación relacionados con el patrimonio y régimen económico de la Iglesia.

F) Los miembros que representen el veinte por ciento de la totalidad de la Iglesia, podrán pedir por escrito a la Junta Directiva, en cualquier tiempo, la convocatoria a Asamblea General Extraordinaria, para tratar asuntos que indiquen en su petición; quedando obligada la Junta Directiva a realizar la convocatoria respectiva dentro de los quince días siguientes de recibida la solicitud. **G)** Todos los demás derechos establecidos en estas bases constitutivas, los reglamentos internos, las disposiciones emitidas por la Asamblea General u otra que por la naturaleza misma

de la Iglesia les corresponda a los miembros. **ARTÍCULO DIEZ. Obligaciones de**

los miembros. Son obligaciones de los miembros: **A)** Cumplir y velar porque se cumplan con las leyes, bases constitutivas, principios doctrinarios, reglamentos

MINUTA PARA LA CONSTITUCIÓN DE IGLESIA EVANGÉLICA

internos y toda resolución emitida por los órganos competentes de la Iglesia. **B)** Participar en todas las actividades de la Iglesia. **C)** Participar y desempeñar con diligencia y fidelidad los cargos y ministerios que se les hubiere confiado. **D)** Cooperar al desarrollo de las actividades de la Iglesia, para cumplir con su objeto y fines. **ARTÍCULO ONCE. Suspensión, recuperación y pérdida de la calidad de**

miembro. La calidad de miembro activo se suspende por una sanción debidamente aplicada por el órgano competente de la Iglesia. La calidad de miembro activo se recupera por el cumplimiento del plazo por el cual el miembro fue suspendido o, en su caso, por cesar la causa que motivó tal suspensión, previa resolución del órgano competente. La calidad de miembro activo se pierde: **A)** Por sanción debidamente aplicada por el órgano competente de la Iglesia. **B)** Por renuncia. **C)** Por inasistencia a los servicios regulares de la Iglesia por más de seis meses. **D)** Por fallecimiento.

CAPÍTULO TRES. RÉGIMEN DISCIPLINARIO. ARTÍCULO DOCE. Régimen Disciplinario. Como una comunidad de restauración, todo el régimen disciplinario,

tiene por objeto la restauración espiritual y moral de cada uno de sus miembros. Toda diferencia que surja entre los miembros de la Iglesia o de estos con la Iglesia se resolverá en forma fraternal y directa. Se consideran faltas de los miembros de la Iglesia: **A)** El incumplimiento a la ley. **B)** El incumplimiento a las bases constitutivas, reglamentos, disposiciones internas de la Iglesia. **C)** El incumplimiento a lo establecido en las Sagradas Escrituras. **ARTÍCULO TRECE. Procedimiento de la**

Imposición de Sanciones. De conformidad con el objeto de la disciplina, el presente procedimiento reconoce la autoridad de las Sagradas Escrituras. En caso de un hecho delictivo se deberá hacer del conocimiento a las autoridades correspondientes. Todo procedimiento de imposición de sanciones y su impugnación, debe garantizar como mínimo, los principios de legítima defensa, el

MINUTA PARA LA CONSTITUCIÓN DE IGLESIA EVANGÉLICA

debido proceso y el principio de legalidad, para el efecto la Iglesia formará un comité que se encargue de aplicar la disciplina, conocer las faltas e imponer las sanciones correspondientes, en caso de inconformidad con la sanción impuesta, se trasladará al órgano competente que determine la Iglesia, que deberá estar regulado en el reglamento interno. **ARTÍCULO CATORCE. Actuaciones.** Todas las actuaciones referentes al procedimiento de imposición de sanciones y su impugnación deben constar por escrito. **CAPÍTULO CUATRO. ESTRUCTURA ORGÁNICA.** **ARTÍCULO QUINCE. Órganos de la Iglesia.** La iglesia será gobernada, administrada y representada por los siguientes órganos: **A)** Asamblea General, **B)** Junta Directiva. **ARTÍCULO DIECISÉIS. ASAMBLEA GENERAL.** La Asamblea General es el máximo órgano legal de gobierno de la Iglesia, integrada por todos los miembros activos e inscritos en el libro de registro de miembros. **ARTÍCULO DIECISIETE. Sesiones de la Asamblea General.** Estas pueden ser ordinarias o extraordinarias. La Asamblea General se reunirá en sesión ordinaria una vez al año, durante el primer trimestre del año, en el mes de _____; y en forma extraordinaria las veces que sean necesarias, cuando fuere convocada por la Junta Directiva, o cuando lo solicite por lo menos el veinte por ciento de la totalidad de los miembros activos. **ARTÍCULO DIECIOCHO. Convocatoria.** La convocatoria a la Asamblea General la hará en todos los casos la Junta Directiva por el medio que se considere mas efectivo, con un mínimo de ocho días de anticipación debiendo quedar constancia por escrito, indicándose en la misma la agenda a tratar, lugar, fecha y hora. **ARTÍCULO DIECINUEVE. Cuórum.** Para que una sesión de la Asamblea General se considere válida, será necesario que se encuentren presentes o representados, la mitad más uno de la totalidad de los miembros activos de la Iglesia. La Junta Directiva constatará tal circunstancia antes del inicio de la sesión.

MINUTA PARA LA CONSTITUCIÓN DE IGLESIA EVANGÉLICA

Si en la fecha y hora señalada en la convocatoria no se hubiere reunido el cuórum establecido, la sesión se celebrará válidamente una hora después con los miembros activos y representados presentes. **ARTÍCULO VEINTE. Representaciones por Ausencia.** Los miembros que por causa justa comprobable no puedan asistir a una sesión de Asamblea General, tienen derecho a ser representados por otro miembro. La representación deberá constar por escrito indicando el motivo de la ausencia. El miembro representante, solo podrá ejercer una representación. **ARTÍCULO VEINTIUNO. Resoluciones.** Todas las resoluciones de Asamblea General se tomarán con la mitad más uno de los miembros activos presentes y representados, salvo que las presentes bases constitutivas requieran de una mayoría especial. Las resoluciones emitidas serán obligatorias para todos los miembros, aún cuando hubieren votado en contra o no hubiesen asistido. **ARTÍCULO VEINTIDÓS. Atribuciones de la Asamblea General Ordinaria.** Son atribuciones de la Asamblea General Ordinaria: **A)** Elegir a los miembros. **B)** Aprobar el plan de trabajo y su presupuesto respectivo planteado por la Junta Directiva. **C)** Aprobar el informe anual de labores y la ejecución presupuestaria, así como, el balance general anual y estados financieros del año anterior. **D)** Las demás que en materia de su competencia le correspondan o le asignen las presentes bases constitutivas, los reglamentos y las disposiciones de la Asamblea General. **ARTÍCULO VEINTITRÉS. Atribuciones de la Asamblea General Extraordinaria.** Son atribuciones de la Asamblea General Extraordinaria: **A)** Conocer y resolver la aprobación de los reglamentos internos y sus reformas. **B)** Autorizar con el setenta y cinco por ciento del total de los miembros activos para enajenar, hipotecar, afianzar, transigir, gravar o disponer de cualquier otro modo la propiedad de los bienes de la Iglesia. **C)** Conocer y resolver las reformas a las bases constitutivas. **D)** Aprobar cualquier

MINUTA PARA LA CONSTITUCIÓN DE IGLESIA EVANGÉLICA

asunto que sea sometido a su consideración con relación a la administración de la Iglesia. **E)** Conocer la disolución y liquidación de la Iglesia, nombrando para el efecto a los liquidadores. **F)** Conocer y resolver las impugnaciones interpuestas en contra de actos y resoluciones de la Junta Directiva. **G)** Destituir a cualquier miembro de la Junta Directiva por incumplimiento a la ley, bases constitutivas, reglamentos y demás disposiciones internas, así como a las disposiciones de las Sagradas Escrituras. **H)** Nombrar al nuevo miembro de la Junta Directiva para completar su conformación, por vacante para que finalice el período correspondiente. **I)** Cualquier otro asunto para el que sea convocada, aún cuando sea de la competencia de la Asamblea General Ordinaria. **J)** Las demás que en materia de su competencia le correspondan o le asignen las presentes bases constitutivas, los reglamentos y las disposiciones de la Asamblea General.

ARTÍCULO VEINTICUATRO. JUNTA DIRECTIVA. La Junta Directiva, es el órgano ejecutivo, de administración general y representación de la Iglesia, se integra con los siguientes cargos: **A)** Presidente. **B)** Vicepresidente. **C)** Secretario. **D)** Tesorero. **E)** Tres Vocales.

ARTÍCULO VEINTICINCO. Elección, toma de posesión y duración. El sistema de elección para integrar la Junta Directiva será por cargos y resultarán electas las personas que obtengan la mayoría simple de votos. La votación se hará en forma secreta. Los miembros de la Junta Directiva ocuparán los cargos para los que fueron electos, por un período de tres años, pudiendo ser reelectos. Los miembros de la Junta Directiva tomarán posesión de sus cargos a más tardar quince días después de su elección, y dentro de los quince días siguientes a la fecha de toma de posesión, los miembros de la Junta Directiva saliente deberán rendir cuentas ante la Junta Directiva entrante, entregando toda la documentación y el patrimonio manejados durante su administración. En caso de separación o ausencia definitiva de cualquiera de los

MINUTA PARA LA CONSTITUCIÓN DE IGLESIA EVANGÉLICA

miembros de la Junta Directiva, deberá convocarse a Asamblea General Extraordinaria, para la elección del sustituto. **ARTÍCULO VEINTISÉIS. Sesiones de la Junta Directiva.** La Junta Directiva se reunirá una vez al mes en sesión ordinaria y de manera extraordinaria cuando sea convocada para tal efecto. Para la celebración de sus sesiones es necesario la presencia de la mitad más uno de sus miembros, quienes deberán participar personalmente en las sesiones a las que fuesen convocados. Todas sus resoluciones se tomarán por mayoría simple del total de sus miembros. En caso de empate, quien presida tendrá doble voto. **ARTÍCULO VEINTISIETE. Atribuciones de la Junta Directiva.** Son atribuciones de la Junta Directiva: **A)** Cumplir y velar porque se cumplan las bases constitutivas, reglamentos internos, disposiciones y resoluciones adoptadas por los órganos competentes de la Iglesia. **B)** Realizar las convocatorias a sesiones de Asamblea General. **C)** Elaborar el presupuesto anual. **D)** Presentar el balance general anual y estados financieros a la Asamblea General. **E)** Aplicar las sanciones de conformidad con las presentes bases constitutivas, reglamentos y disposiciones internas. **F)** Aceptar a nombre de la Iglesia, herencias, legados y donaciones. **G)** Aprobar todo contrato, determinar las funciones y régimen laboral del personal administrativo de conformidad con la Constitución Política de la República de Guatemala, Código de Trabajo y otras leyes aplicables. **H)** Ejecutar los proyectos aprobados por la Asamblea General para dar cumplimiento al objeto y fines de la Iglesia. **I)** Revisar, proponer reformas a las normas y reglamentos internos, para la aprobación de la Asamblea General y de la autoridad correspondiente. **J)** Las demás que en materia de su competencia le asignen las presentes bases constitutivas, reglamentos internos y demás disposiciones de la Asamblea General. **ARTÍCULO VEINTIOCHO. Funciones del Presidente.** Son funciones del Presidente: **A)** Representar legalmente a la Iglesia,

MINUTA PARA LA CONSTITUCIÓN DE IGLESIA EVANGÉLICA

ejerciendo su personería jurídica en todos los actos en que la misma tenga interés.

B) Presidir las sesiones de Asamblea General y de la Junta Directiva. **C)** Firmar las convocatorias, acuerdos, resoluciones, credenciales, circulares, informes y demás disposiciones o documentos que emitan tanto la Asamblea General como la Junta Directiva. **D)** Autorizar con el Secretario las actas de las sesiones celebradas por la Asamblea General, así como las celebradas por la Junta Directiva. **E)** Velar por el buen funcionamiento de la Iglesia, de la Junta Directiva y demás órganos de la Iglesia. **F)** Autorizar con el Tesorero los pagos que se efectúen. **G)** En caso de empate ejercer doble voto en las sesiones de la Junta Directiva y de la Asamblea General. **H)** Cumplir y velar porque se cumplan las presentes bases constitutivas, reglamentos internos y las disposiciones de la Asamblea General y de la Junta Directiva. **I)** Delegar con previa autorización la representación legal de la Iglesia. **J)**

Todas aquellas que en materia de su competencia le asignen las presentes bases constitutivas, los reglamentos internos, la Asamblea General o la Junta Directiva de la Iglesia. **ARTÍCULO VEINTINUEVE. Funciones del Vicepresidente.** Son funciones del Vicepresidente:

A) Asistir al Presidente en el desempeño de su cargo y hacerle las sugerencias que estime convenientes para la buena marcha de la Iglesia. **B)** Sustituir en sus funciones administrativas al Presidente en caso de impedimento o de ausencia temporal. **C)** Todas aquellas que en materia de su competencia le asignen las presentes bases constitutivas, los reglamentos internos, la Asamblea General o la Junta Directiva de la Iglesia. **ARTÍCULO TREINTA.**

Funciones del Secretario. Son funciones del Secretario: **A)** Llevar y conservar en las oficinas de la Iglesia y en calidad de depósito, los libros de actas de las Asambleas Generales y de la Junta Directiva, así como, el de registro de miembros.

B) Redactar y autorizar con el Presidente las actas de las Asambleas Generales y

MINUTA PARA LA CONSTITUCIÓN DE IGLESIA EVANGÉLICA

de la Junta Directiva. **C)** Notificar los acuerdos de la Asamblea General y de la Junta Directiva. **D)** Elaborar y someter a la aprobación de la Junta Directiva el proyecto de memoria anual de labores. **E)** Preparar la documentación para los asuntos que se traten en la Junta Directiva y en la Asamblea General. **F)** Preparar y enviar la convocatoria para las diferentes sesiones ordinarias y extraordinarias de la Asamblea General y de la Junta Directiva, con treinta días de anticipación. **G)** Llevar ordenadamente los archivos de la Iglesia. **H)** Todas aquellas que en materia de su competencia le asignen las presentes bases constitutivas, los reglamentos internos, la Asamblea General o la Junta Directiva de la Iglesia. **ARTÍCULO TREINTA Y UNO.**

Funciones del Tesorero. Son funciones del Tesorero: **A)** Velar por el manejo y custodia de los fondos de la Iglesia, en la forma que dispongan los órganos competentes. **B)** Autorizar con el Presidente las erogaciones acordadas por la Asamblea General o por la Junta Directiva, así como los pagos que se efectúen. **C)** Velar por que se mantengan completos, en orden y al día los registros contables, financieros y los libros respectivos. **D)** Rendir informe mensual a la Junta Directiva sobre el movimiento de caja y bancos. **E)** Elaborar el proyecto de presupuesto anual de la entidad, así como, el balance general anual y estados financieros, que serán presentados a la Asamblea General Ordinaria para su aprobación definitiva. **F)** Velar porque se elabore y mantenga actualizado el inventario de los bienes de la Iglesia. **G)** Todas aquellas que en materia de su competencia le asignen las presentes bases constitutivas, los reglamentos internos, la Asamblea General o la Junta Directiva de la Iglesia. **ARTÍCULO TREINTA Y DOS. Funciones de los Vocales.** Son funciones de los Vocales: **A)** Colaborar con los demás miembros de la Junta Directiva en la promoción de los asuntos de la Iglesia. **B)** Sustituir por su orden a los miembros de la Junta Directiva, en caso de impedimento o ausencia temporal de éstos, excepto

MINUTA PARA LA CONSTITUCIÓN DE IGLESIA EVANGÉLICA

al presidente. **C)** Todas aquellas que en materia de su competencia le asignen las presentes bases constitutivas, los reglamentos internos, la Asamblea General o la Junta Directiva de la Iglesia. **ARTÍCULO TREINTA Y TRES. Remoción de los Miembros de la Junta Directiva.** La Asamblea General podrá remover a cualquier miembro de la Junta Directiva, cuando existan causas justas que puedan ser probadas, luego de finalizar el procedimiento establecido en las presentes bases constitutivas. **ARTÍCULO TREINTA Y CUATRO. Causas de Remoción.** Los miembros de la Junta Directiva serán removidos de su cargo por cualquiera de las causas siguientes: **A)** Por concluir el plazo para el cual fue electo y no haga entrega del cargo. **B)** Por transgresión a las leyes vigentes de la República, las presentes bases constitutivas, reglamentos y disposiciones internas de la Iglesia. **C)** Por incumplimiento de sus funciones. **D)** Por atentar contra el orden público, el respeto debido a la dignidad de la jerarquía y a los fieles de otros credos. **E)** Toda acción en contra del orden económico, financiero y el patrimonio de la Iglesia. **ARTÍCULO TREINTA Y CINCO. Procedimiento.** El procedimiento para la remoción de los miembros de la Junta Directiva debe reconocer la autoridad de las Sagradas Escrituras. Todo procedimiento para la remoción de los miembros de la Junta Directiva, debe garantizar como mínimo los principios de legítima defensa, el debido proceso y el principio de legalidad, los cuales deberán estar regulados en el reglamento pertinente. En caso de un hecho delictivo se deberá hacer del conocimiento a las autoridades correspondientes. **CAPÍTULO CINCO. AUTORIDAD RELIGIOSA. ARTÍCULO TREINTA Y SEIS. Del Pastor.** El Pastor es la máxima autoridad espiritual y eclesiástica de la Iglesia. **ARTÍCULO TREINTA Y SIETE. Reconocimiento.** Se reconocerá la calidad del Pastor a toda aquella persona que ha recibido el llamado de Dios y que llene los requisitos del obispado

MINUTA PARA LA CONSTITUCIÓN DE IGLESIA EVANGÉLICA

establecido en las Sagradas Escrituras. El Pastor desempeñará sus funciones en estricto apego a las Sagradas Escrituras, las leyes vigentes de la República, las presentes bases constitutivas, los reglamentos y las demás disposiciones internas de la Iglesia. Será nombrado por el máximo órgano legal de gobierno de la Iglesia en el plazo y condiciones de conformidad con el procedimiento interno establecido.

ARTÍCULO TREINTA Y OCHO. Funciones del Pastor. Son funciones del Pastor

de la Iglesia: **A)** Desempeñar con libertad e integridad su trabajo espiritual, pastoral y administrativo, según lo que estipula las Sagradas Escrituras, las leyes vigentes en la República, las bases constitutivas, los reglamentos y demás disposiciones internas. **B)** Ser la autoridad inmediata superior de todas aquellas personas que desarrollen actividades espirituales. **C)** Impartir los oficios propios de la Iglesia, presentación de niños, celebrar matrimonios religiosos, celebración de bautismos, santa cena, consejería, visitación y otros de tipo espiritual. **D)** Guardar y velar porque se guarden los principios doctrinarios y se ejecuten de acuerdo a ella las labores de índole espiritual y eclesiástica. **E)** Administrar y vigilar de conformidad con la naturaleza, el objeto, fines y bases constitutivas, el correcto y eficaz funcionamiento espiritual de la Iglesia. **F)** Rendir informe periódicamente de sus actividades a la Junta Directiva. **G)** Mediar en toda diferencia que surja entre los miembros de la Iglesia o de éstos para con la Iglesia. **H)** Delegar funciones de índole eclesiástica en los miembros activos. **I)** Participar en las sesiones de Asamblea General y Junta Directiva. **J)** Realizar todas aquellas funciones de índole espiritual inherentes a su cargo. **K)** Todas aquellas que en materia de su competencia le asignen las presentes bases constitutivas, los reglamentos internos, la Asamblea General o la Junta Directiva de la Iglesia. **ARTÍCULO TREINTA Y NUEVE. Remoción del Pastor.** El máximo órgano legal de gobierno de la Iglesia, es el único competente para remover

MINUTA PARA LA CONSTITUCIÓN DE IGLESIA EVANGÉLICA

al Pastor. **ARTÍCULO CUARENTA. Causas de Remoción.** El Pastor será removido de su cargo por cualquiera de las siguientes causas: **A)** Por concluir el plazo para el cual fue nombrado y no haga entrega del cargo. **B)** Por incumplimiento y contravención a lo establecido en las Sagradas Escrituras y los principios doctrinarios de la Iglesia. **C)** Por transgresión a las leyes vigentes de la República, las presentes bases constitutivas, los reglamentos y demás disposiciones internas de la Iglesia. **D)** Por incumplimiento de sus funciones. **E)** Por acciones de violencia física u ofensas de palabra en contra de cualquier miembro o autoridad de la Iglesia. **F)** Por acciones en contra de la propiedad y/o el patrimonio de la Iglesia. **G)** Por acciones que pongan en peligro o riesgo la seguridad de los miembros de la Iglesia. **H)** Por perturbar o incitar a perturbar a la unidad entre los miembros y al orden de la Iglesia. **ARTÍCULO CUARENTA Y UNO. Procedimiento.** El procedimiento para la remoción del Pastor, debe reconocer la autoridad de las Sagradas Escrituras. Todo procedimiento para la remoción del Pastor, debe garantizar como mínimo los principios de legítima defensa, el debido proceso y el principio de legalidad, los cuales deberán estar regulados en el reglamento pertinente. En caso de un hecho delictivo se deberá hacer del conocimiento a las autoridades correspondientes. **CAPÍTULO SEIS. PATRIMONIO Y RÉGIMEN ECONÓMICO. ARTÍCULO CUARENTA Y DOS. Constitución del Patrimonio.** Constituyen el patrimonio de la Iglesia, todos los bienes y derechos de cualquier naturaleza que pertenezcan a la misma, por haberlos adquirido mediante cualquier título legal y el cual se administrara tomando en cuenta los fines que persigue la Iglesia. **ARTÍCULO CUARENTA Y TRES. Destino del patrimonio.** El patrimonio de la Iglesia y los bienes particulares que la constituyen, se destinarán exclusivamente a la consecución de su objeto y fines, quedando prohibido distribuir entre sus miembros utilidades, dividendos, excedentes o

MINUTA PARA LA CONSTITUCIÓN DE IGLESIA EVANGÉLICA

cualquier otro tipo de ganancias. **ARTÍCULO CUARENTA Y CUATRO. Bienes de la Iglesia.** Ningún miembro de la Iglesia podrá alegar derechos sobre los bienes de ésta, aunque deje de pertenecer a ella o la misma se disuelva. **ARTÍCULO CUARENTA Y CINCO. Carácter no lucrativo.** La Iglesia no tiene propósitos lucrativos, en consecuencia no distribuirá entre sus miembros utilidades, dividendos, excedentes o cualquier otro tipo de ganancias. **ARTÍCULO CUARENTA Y SEIS. Administración.** Todos los bienes muebles, inmuebles y derechos, deberán ser inscritos a nombre de la Iglesia en los registros respectivos, así también, deberán ser asentados en el inventario interno, siendo responsables de la administración y del buen uso de los mismos los miembros de la Junta Directiva en pleno, quienes responderán solidaria y mancomunadamente ante la Asamblea General. Los bienes que conforman el patrimonio de la Iglesia no podrán ser utilizados con fines particulares y tampoco podrán ser vendidos, cedidos o gravados, sin la previa autorización de la Asamblea General, cuya resolución se tomará con el voto favorable del setenta y cinco por ciento del total de miembros activos de la Iglesia presentes y representados, lo que se hará constar por escrito. **ARTÍCULO CUARENTA Y SIETE. Fiscalización del Patrimonio.** Los recursos patrimoniales y financieros serán fiscalizados por los propios miembros de la Iglesia y por los órganos de fiscalización interna y externa nombrados por la Asamblea General para un período máximo de un año. **ARTÍCULO CUARENTA Y OCHO. Ejercicio Contable.** El ejercicio contable anual se computará del uno de enero al treinta y uno de diciembre de cada año, excepto el primer período que se computará a partir de la fecha en que se otorgue el reconocimiento de la personalidad jurídica y esté debidamente inscrita, hasta el treinta y uno de diciembre del año que corresponda.

CAPÍTULO SIETE. AMPLIACIÓN Y/O MODIFICACIÓN A LAS BASES

MINUTA PARA LA CONSTITUCIÓN DE IGLESIA EVANGÉLICA

CONSTITUTIVAS. ARTÍCULO CUARENTA Y NUEVE. Ampliación y/o Modificación a las bases constitutivas.

Las presentes bases constitutivas podrán ser ampliadas y/o modificadas únicamente por la Asamblea General Extraordinaria, convocada especialmente para el efecto, para lo cual se requerirá la aprobación del setenta y cinco por ciento de los miembros activos de la Iglesia presentes y representados. Es necesario que la ampliación y/o modificación haya sido solicitada a la Junta Directiva por escrito, incluyendo la exposición de motivos. La Junta Directiva realizará un estudio de la solicitud y presentará sus observaciones y un proyecto de redacción a la Asamblea General para su conocimiento y aprobación, en la sesión convocada para el efecto. Las ampliaciones y modificaciones entrarán en vigencia cuando hayan sido aprobadas por medio de acuerdo ministerial, emitido por el Ministerio de Gobernación, publicadas en el Diario de Centro América e inscritas en el Registro de Personas Jurídicas del Ministerio de Gobernación.

CAPÍTULO OCHO. DISOLUCIÓN, LIQUIDACIÓN Y CANCELACIÓN. ARTÍCULO

CINCUESTA. Disolución. La Iglesia podrá disolverse: **A)** Cuando no pudiere continuar con su objeto y fines establecidos en las presentes bases constitutivas. **B)** Por disposición adoptada por la Asamblea General Extraordinaria, convocada especialmente para tal efecto, cuya resolución deberá ser acordada por el setenta y cinco por ciento del total de los miembros activos de la Iglesia presentes y representados. **C)** A petición de la Procuraduría General de la Nación, cuando se compruebe que sus actividades son contrarias a la ley y al orden público. **D)** Por resolución firme de autoridad competente. El acuerdo de Asamblea General Extraordinaria de disolución y liquidación, se hará constar en escritura pública, el testimonio se presentará al Ministerio de Gobernación, quien emitirá el edicto correspondiente a efecto de ser publicado una vez en el Diario de Centro América

MINUTA PARA LA CONSTITUCIÓN DE IGLESIA EVANGÉLICA

para hacer del conocimiento público que la Iglesia ha entrado en proceso de disolución y liquidación. **ARTÍCULO CINCUENTA Y UNO. Liquidación.** Acordada la disolución de la Iglesia entra en liquidación, pero conservará su personalidad jurídica hasta que aquella concluya y durante ese tiempo deberá añadir a su denominación las palabras “En Liquidación”. El plazo para la liquidación no será mayor de un año y cuando trascorra éste sin que se hubiere concluido, cualquiera de los miembros o de los acreedores de la misma, podrán solicitarla por la vía judicial, ante un juez del orden civil, a efecto de que se fije un plazo prudencial para que se verifique la conclusión de la liquidación. **ARTÍCULO CINCUENTA Y DOS. Nombramiento de los liquidadores.** El nombramiento de los liquidadores se hará por acuerdo de la mitad más uno de los miembros activos en Asamblea General Extraordinaria, en el mismo acto, o acuerdo de disolución, en el cual se fijará lo relativo a sus honorarios, el cual se deberá inscribir en el registro respectivo. **ARTÍCULO CINCUENTA Y TRES. Reglas de la liquidación.** La liquidación de la Iglesia, se hará de la manera siguiente: **A)** Si fueren dos o más los liquidadores, procederán conjuntamente y su responsabilidad será mancomunada y solidaria, al momento de entrar en el ejercicio del cargo. Toda discrepancia entre ellos, será resuelta por la Asamblea General Extraordinaria, ante quien los liquidadores deberán asegurar su responsabilidad, en cualquiera de las formas legalmente establecidas. **B)** En la disposición del patrimonio, se observará lo siguiente: Primero: Los gastos de liquidación; Segundo: Pago de sueldos a empleados administrativos; Tercero: Deudas de la Iglesia; Cuarto: Traslado de los bienes remanentes a entidades con fines similares. **ARTÍCULO CINCUENTA Y CUATRO. Funciones de los Liquidadores.** Son funciones de los liquidadores: **A)** Representar legalmente a la Iglesia. Por el hecho de su nombramiento quedan autorizados para representarla

MINUTA PARA LA CONSTITUCIÓN DE IGLESIA EVANGÉLICA

judicial y extrajudicialmente, con todas las facultades especiales inherentes a su naturaleza. **B)** Terminar los asuntos pendientes al tiempo de la disolución. **C)** Exigir la cuenta de su administración a cualquiera que haya manejado fondos de la Iglesia. **D)** Liquidar y pagar las deudas pendientes. **E)** Trasladar los bienes, conforme se indique en el balance general final, que representen el remanente disponible, a otra u otras entidades con fines similares. **F)** Presentar estado de liquidación, cuando cualquiera de los miembros activos lo pida. **G)** Rendir cuenta de su administración al final de la liquidación. **H)** Determinar el balance general final, a efecto de ser aprobado en Asamblea General Extraordinaria. **I)** Las demás necesarias para realizar los actos de la liquidación. **ARTÍCULO CINCUENTA Y CINCO.**

Prohibiciones de los Liquidadores. Durante el proceso de liquidación, los liquidadores no podrán emprender nuevas actividades o actos de la Iglesia atendiendo a su naturaleza, objeto y fines. Si contravienen tal prohibición, responderán personal y solidariamente. **ARTÍCULO CINCUENTA Y SEIS.**

Cancelación. Los liquidadores deben presentar al Ministerio de Gobernación: **A)** El testimonio y duplicado de la escritura pública de disolución y liquidación. **B)** Ejemplar de la publicación del edicto de disolución y liquidación en el Diario de Centro América. **C)** Certificación del acta de la Asamblea General Extraordinaria de aprobación del balance general y del estado de liquidación de rendición de cuentas, adjuntando a la misma dichos documentos contables debidamente certificados. **D)** Con la documentación anterior se presentara la solicitud al Ministerio de Gobernación a efecto de pedir la cancelación del acuerdo ministerial que reconoció la personalidad jurídica de la Iglesia. **ARTÍCULO CINCUENTA Y SIETE. Bienes Remanentes.** La Asamblea General Extraordinaria deberá aprobar a la entidad que persiga fines análogos para trasladarse los bienes remanentes de la Iglesia que se

MINUTA PARA LA CONSTITUCIÓN DE IGLESIA EVANGÉLICA

liquida. **CAPÍTULO NUEVE. DISPOSICIONES FINALES. ARTÍCULO CINCUENTA Y OCHO. Interpretación de las bases constitutivas.** Cualquier problema de interpretación de las bases constitutivas, deberá ser resuelto por la Junta Directiva. Si el asunto genera controversia, debe solicitarse dictamen a profesionales versados en la materia del asunto que se trate. **ARTÍCULO CINCUENTA Y NUEVE. Reglamentos.** El órgano máximo de gobierno legal de la Iglesia, en sesión extraordinaria convocada especialmente para el efecto aprobará los reglamentos que desarrollarán y complementarán todos y cada uno de los capítulos de las bases constitutivas. Los reglamentos serán aprobados por la mitad más uno de los miembros activos de la Iglesia presentes y representados en la sesión. **ARTÍCULO SESENTA. Vigencia.** Las presentes bases constitutivas entrarán en vigencia en el plazo que indique el acuerdo ministerial que reconozca la personalidad jurídica y apruebe las bases constitutivas de la Iglesia. **CLÁUSULA CUARTA: PRINCIPIOS DOCTRINARIOS.** Continúan manifestando los otorgantes que para formalizar los principios doctrinarios que contienen la sustentación bíblico teológica y filosófica, que han venido rigiendo las actividades espirituales de la Iglesia, dentro de un plazo no mayor de seis meses, el máximo órgano legal de gobierno de la Iglesia emitirá la disposición correspondiente que le dará carácter de obligatoriedad a los mismos, los que a su leal saber y entender se encuentran dentro de los límites del orden público y el respeto debido a la dignidad de la jerarquía y a los fieles de otros credos, tal como lo establecen los artículos treinta y seis y treinta y siete de la Constitución Política de la República de Guatemala. **CLÁUSULA QUINTA: DISPOSICIONES TRANSITORIAS: Elección de la Junta Directiva Provisional.** Manifiestan los otorgantes que eligen como miembros de la junta directiva provisional en los cargos que se indican a las personas siguientes: **PRESIDENTE: ... VICEPRESIDENTE: ...**

MINUTA PARA LA CONSTITUCIÓN DE IGLESIA EVANGÉLICA

SECRETARIO: ... TESORERO: ... VOCAL PRIMERO: ... VOCAL SEGUNDO: ...

VOCAL TERCERO: ... CLÁUSULA SEXTA: Autorización para gestionar el reconocimiento de la personalidad jurídica y aprobación de las bases constitutivas de la Iglesia. Manifiestan los otorgantes que por unanimidad y en

forma expresa autorizan a _____, para que en su nombre y representación se encargue de: **A)** Realizar hasta fenecer todas las diligencias necesarias para obtener el reconocimiento de la personalidad jurídica y aprobación de las bases constitutivas de la Iglesia. **B)** Inscribir la personalidad y personería de la Iglesia en el Registro de Personas Jurídicas del Ministerio de Gobernación. **C)** Inscribir dentro del plazo que fija la ley, a la Iglesia y a su representante legal en la Superintendencia de Administración Tributaria. **CLÁUSULA SÉPTIMA:**

DECLARACIÓN DE ACEPTACIÓN Y CONSTITUCIÓN. Por último, manifiestan los otorgantes que en los términos relacionados, expresamente aceptan todas y cada una de las cláusulas del presente instrumento público. Yo el (la) Notario (a), **DOY FE: A)** De todo lo expuesto. **B)** Que tuve a la vista los Documentos de Identificación Personal consignados. **C)** Que advierto a los otorgantes de los efectos legales del presente acto, así como de la obligación de presentar el testimonio del presente instrumento público a los registros respectivos. **D)** Que leo íntegramente lo escrito a los otorgantes, quienes bien enterados de su contenido, objeto, validez y efectos legales, lo ratifican, aceptan y firman con el Notario (a) que autoriza.

(Nota: Si algún otorgante no sabe o no puede firmar, pondrá la impresión digital de su dedo pulgar derecho y en su defecto, otro que especificará el Notario firmando por él un testigo sin interés manifiesto en el acto. El testigo deberá ser civilmente capaz, hábil, idóneo y conocido por el Notario,

MINUTA PARA LA CONSTITUCIÓN DE IGLESIA EVANGÉLICA

si el Notario no los conociere con anterioridad, deberá cerciorarse de su identidad por los medios legales).



ANEXO III

El abuso de la exención tributaria en caso concreto de las entidades religiosas

Los cuestionamientos son para efectos de investigación de tesis.

Dirigida a Lcda.: Gladys Monterroso Fecha: 14-06-2019 .

Cuestionario dirigido

1. ¿Defina qué es una entidad religiosa?

Es una institución que es reconocida en Guatemala, y que se busca dar a conocer situaciones relacionadas con la fe cristiana o no cristiana según sea el tipo de religión.

2. ¿Cuál es la finalidad de las entidades religiosas?

Como fin primordial, es fomentar el culto según su religión que profesen, y son de apoyo para un estado al momento de cubrir algunas necesidades básicas como salud y educación.

3. ¿Qué tipo de actividades pueden realizar las entidades religiosas?

Por lo general, pueden hacer todo tipo de actividades siempre y cuando no sea para buscar el lucro, pueden desde vender productos hasta prestar algún tipo de servicios.

4. ¿Qué tipo de actividades están exentas para las entidades religiosas?

Solo aquellas que estén vinculadas directamente con el fomento del culto, sin estar utilizando dicha figura como un escudo para el no pago de impuestos.

5. ¿Qué tipo de actividades están gravadas para las entidades religiosas?

Todas aquellas que no estén vinculadas a la actividad principal de la entidad religiosa como lo son: Ventas de comida, librería, venta de medicamentos, programas de radio y televisión, curso diversos seminarios, conciertos, estacionamientos entre otros.



6. ¿Qué impacto tienen las exenciones de las entidades religiosas en la recaudación tributaria guatemalteca?

En realidad es negativa, ya que en Guatemala existen muchas entidades religiosas y las mismas deberían pagar impuestos, solo debe de excluirse el fomento del culto. Hasta me atrevo decir que deberían pagar impuesto hasta por los diezmos, pero el problema es que en Guatemala toda la población está adherida a una religión y por eso es como algo intocable la misma.

7. ¿Considera que existe abuso de las exenciones tributarias por parte de las entidades religiosas?

Las entidades no es que abusen de las exenciones tributarias, sino que eluden los impuestos, utilizando como escudo la ley, sin embargo las entidades religiosas deben de pagar impuesto, excepto por los ingresos obtenidos que sean utilizados para aportar a la sociedad cambios estructurales que evidencien que realmente no se está lucrando con la figura de exención.

Se debe aclarar más la legislación vigente relativa a que se refiere que toda actividad está exenta siempre y cuando esté relacionada al culto, ya que considera que dicho termino es muy genérico que se puede utilizar como excusa para no tributar.

8. ¿Cuáles son los derechos y obligaciones fiscales que tienen las entidades religiosas?

Como todo contribuyente registrado en la Administración Tributaria, debe de cumplir con las obligaciones de registrarse en SAT, llevar sus libros contables al día y presentar sus declaraciones de impuesto cuando corresponda. Entre los derechos está gozar de exenciones cuando le corresponda.

9. ¿Cuáles cree que son las implicaciones del abuso de las exenciones tributarias por las entidades religiosas?

Es negativa, la implicación ya que el Estado deja de percibir ingresos si las entidades religiosas realizan actividades afectas y no son reportadas como tales,



en tal sentido deja de invertir dichos recursos en obras de infraestructura, educación y salud.

10. ¿Considera que la Administración Tributaria tiene un adecuado control en la fiscalización de los ingresos de las entidades religiosas?

Considero que no, pues como son un segmento que no entera ingresos gravados no lo ven como fuente de fiscalización ya que les representa inversión de personal en entidades donde muy probable no generan ingresos gravados, sin embargo si la SAT realiza un plan piloto podría determinar que entidades religiosas tienen mayor volumen de ingresos y que actividades pueden estar gravadas, pero según mi conocimiento no tiene SAT el control de éstas entidades.



ANEXO III

El abuso de la exención tributaria en caso concreto de las entidades religiosas

Los cuestionamientos son para efectos de investigación de tesis.

Entrevistado: licenciada Mónica Juárez, del Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales Fecha: 19-06-2019

Cuestionario dirigido

1. **¿Considera que la recaudación tributaria en Guatemala no está siendo obtenida eficazmente?**

La recaudación tributaria al ser comparada con el comportamiento de la actividad económica muestra una contracción que se manifiesta desde hace varios años. Así en 2013 la carga tributaria era de 11% del PIB, en 2018 fue de 10% y para el cierre del 2019 se espera que alcance únicamente el 9.7%; lo que en términos generales implica que la captación de tributos no es sostenible en el tiempo y por lo tanto hay evidencia de una reducción de la eficacia del proceso de captación de tributos dado que en el período, no hay ninguna reforma tributaria que reduzca la recaudación; determinando así que, el descenso la carga tributaria se debe a la pérdida de productividad o eficacia en la gestión de la SAT.

Un hecho que puede ayudar a documentar lo anterior es la trayectoria que siguen los resultados de los informes de Incumplimiento del Impuesto al Valor Agregado, donde se puede notar que el cumplimiento no está creciendo en el tiempo.

Aquí el link donde puede consultarse el nivel de incumplimiento del IVA en Guatemala.

<https://portal.sat.gob.gt/portal/analisis-estudios-tributarios/#1506976607233-cfdb5baf-4926>

2. **¿Considera que la carga tributaria que Guatemala tiene actualmente es adecuada para obtener los ingresos que necesita el Estado?**

Definitivamente que el nivel de los ingresos tributarios en Guatemala es demasiado bajo, lo cual limita la capacidad del Estado para atender los mandatos constitucionales tanto en cobertura como en calidad de los bienes y servicios públicos que deben proveerse. Como ejemplo, se pueden tomar las recomendaciones del OMS, donde sugieren que el gasto en salud de los países debe ser de al menos 6% del PIB y la UNESCO, que ha sugerido que el gasto en



educación debe rondar el 4% del PIB; de esto se puede desprender que la carga tributaria de 9.7% que Guatemala obtiene del sistema tributario es significativamente inferior a los dos gastos fundamentales y aún hacen falta por cubrir gastos públicos en justicia, gobernabilidad, desarrollo social, economía, medio ambiente, etc.

Un aspecto que denota la falta de idoneidad de los ingresos tributarios en Guatemala es el hecho de que su carga tributaria ocupa los últimos lugares en el ranking mundial. Esta situación se puede verificar en los reportes del FMI denominados World Economic Outlook Reports.

3. ¿Considera que afecta en la recaudación la existencia de exenciones para las entidades religiosas?

La afectación de la exención que se conceden a las instituciones religiosas es con base al estudio del gasto tributario 2017 (último publicado por la SAT) de Q68.67 millones, representando 0.013% del PIB y el 0.538% del total de exenciones que se concedieron en dicho año, el cual fue de Q12,754 millones. En términos generales, es de los problemas menores en cuanto exenciones tributarias se refiere y en su mayor parte corresponde al ISR que no se tributa por la exención de que gozan las donaciones en favor de estas instituciones.

4. ¿Considera que las entidades religiosas abusan de las exenciones tributarias?

Para atender dicha pregunta, es crucial tener evidencia de si existen ajustes, reparos o reclamaciones que haya emitido la SAT en contra de las operaciones exentas que documentan dichas instituciones. Por lo tanto, la mejor respuesta a esta interrogante puede ser obtenida de la SAT considerando que el contenido de las declaraciones guarda por Ley estricta confidencialidad entre el declarante y la Administración Tributaria. No obstante, es altamente probable que, si la AT no ejerce verdadero control y revisión sobre las acciones declaradas exentas, existe mayor riesgo moral a documentar como exentos cuando en realidad son actos gravados con impuestos.

Un aspecto importante que la SAT debe hacer para verificar el control de las entidades religiosas, lo constituye la relación y las operaciones de las entidades educativas que tienen relación con las entidades religiosas; ya que, en el pasado algunas detecciones del uso indebido de las exenciones corresponden al no pago del IVA en las compras que realizan las entidades educativas, de bienes y servicios que al final se utilizan dentro de algunas iglesias y no dentro de las



entidades educativas. Esto significa aprovecharse de las exenciones que fueron creadas para desarrollar la educación y que no aplican para las entidades religiosas, extendiendo de forma artificial su beneficio.

5. ¿Considera que la Administración tributaria controla la recaudación de los impuestos procedentes de las entidades religiosas?

En el pasado, la SAT realizó programas para el control de los entes exentes donde se alcanzaron buenos resultados. Una revisión al documento que sintetiza el Plan Anual de Recaudación Control y Fiscalización da cuentas que no se ejecuta un plan de atención a los entes exentos en 2019.

Aquí el link (<https://portal.sat.gob.gt/portal/download/11016/articulo-23-literal-s/35609/plan-anual-rcyf-2019.pdf>)

6. ¿Considera que las entidades religiosas debieran pagar impuestos, sí o no y por qué?

Aquí es obligatorio hacer una separación importante. Dado que, para cualquier sistema tributario es mejor que no existan exenciones del pago del Impuesto Sobre la Renta. Incluso cualquier institución que conforme a sus estatutos se declara como no lucrativa, su propia contabilidad permitiría deducir que, al no generar rentas, no hay necesidad de gozar de ninguna exención porque no existen utilidades o excedentes y por lo tanto el ISR a pagar es cero.

Pero, hay exenciones que se vuelven operativamente necesarias; por ejemplo, las exenciones al IVA sobre importaciones y sobre Derechos Arancelarios, ya que algunas instituciones de ayuda humanitaria y social que también son entidades religiosas, reciben donaciones físicas de diversos materiales como: medicinas, alimentos y ropa. Pero, al no existir la exención de estos impuestos, tendría que cubrirse el pago para lograr la internación en territorio nacional, lo que naturalmente estas instituciones no podrían cubrir y solo se les desmotivaría en la atención social que actualmente realizan en el país.

En cualquier caso, lo que resulta importante es que la SAT mantenga programas permanentes que controlen el uso adecuado de estos beneficios fiscales y que no exista un abuso y aprovechamiento de las exenciones ya que estas situaciones terminan siendo de conocimiento popular y disminuyen la moral tributaria de los contribuyentes.



C1.1/2

ANEXO IV

Cuestionario dirigido a líderes, representantes y encargados de entidades religiosas

Entidad: Caritas Arquidiocesana Fecha: 03/06/2019

Cargo del entrevistado: director financiero

12 calle, 1-96, colonia El Rosario, zona 3 de Mixco, Guatemala.

1. ¿Qué tipo de actividades realiza la entidad que dirige?

Por lo general se gestiona y facilita recursos para transformar integralmente comunidades y vidas, a ejemplo de Cristo, por medio de programas de desarrollo y proyectos, acercando a los más necesitados a la realización del Plan de Dios. Entre las actividades que se realizan están:

- Brindamos ayuda a personas que presentan problemas de locomoción, mujeres, enfermos, indígenas y excluidos, a través de la asistencia técnica, educativa y humanitaria de calidad; sin tomar en cuenta la religión, la raza, el género o la etnia.
- Buscamos desarrollar la dignidad humana y la justicia social, irradiando la caridad cristiana.
- Se busca gestionar programas de vivienda para las personas con pobreza.
- Prestamos servicios de salud en las diferentes clínicas médicas, atendiendo a pacientes y recetas de otras entidades.

2. ¿Paga impuestos por los ingresos obtenidos?

Por ser una entidad exenta y que todo lo que obtenemos es para el desarrollo del país, así como para ayuda humanitaria, no se paga ningún tipo de impuestos.

3. ¿Considera que todos los ingresos están exentos?

Si, ya que todo lo recaudado y obtenido de organismos internacionales está destinado para ayuda humanitaria, tanto para personas con pobreza, pobreza extrema y problemas de violencia y otro factor negativo que les afecte.

4. ¿La Administración Tributaria los ha fiscalizado en alguna ocasión?

No, quizá por ser una entidad exenta no somos objeto de visitas por parte de la SAT.



5. ¿Cómo define el término culto?

Es un término muy amplio pero se puede decir que es la forma que se da a conocer que en cada vida hay esperanza y paz, dicha esperanza se obtiene solo de Cristo, por eso es que a todas las personas les decimos que sin Dios no somos nada y que Hacer el Bien, haciéndolo bien las cosas se obtienen buenos resultados.

6. ¿Cómo clasifican los ingresos afectos y los exentos?

Todos los ingresos que nosotros obtenemos son exentos por el destino que éstos tienen, sin embargo tal vez si nuestra fundación fuera como una empresa si se podría decir que hay ingresos afectos. También pudieran existir ingresos afectos de impuestos cuando los recursos sean destinados para otras cosas que no son la beneficencia.

7. ¿Qué tipo de impuestos conoce deben de pagar las rentas gravadas?

Pues solo conozco el IVA y el ISR.



ANEXO IV

Cuestionario dirigido a líderes, representantes y encargados de entidades religiosas

Entidad: Arzobispado Metropolitano de Santiago de Guatemala **Fecha:** 03/06/2019

Cargo del entrevistado: auditor interno
7.^a Avenida, 6-21, zona 1, Guatemala.

1. ¿Qué tipo de actividades realiza la entidad que dirige?

Servicios de instalaciones de casas de retiro, para diferentes actividades que se realizan con el fin de promover la presencia de Dios. Se tienen alrededor de 32 casas de retiro.

Se tienen instalaciones para formación teología, mediante el seminario en las diferentes etapas.

2. ¿Paga impuestos por los ingresos obtenidos?

No, ya que por ser una entidad exenta y que todo lo que obtenemos es para el desarrollo del país, así como para promover el culto y dar a conocer como vivir en la presencia de Dios.

3. ¿Considera que todos los ingresos están exentos?

Si, ya que todos ingresos que se obtienen son para mantener las instalaciones y para cubrir gastos necesarios para promover la existencia de Dios.

4. ¿La Administración Tributaria los ha fiscalizado en alguna ocasión?

No, ya que por ser una entidad religiosa está exenta y por lo mismo los ingresos no son objeto de fiscalización por parte de SAT.

5. ¿Cómo define el término culto?

Es la forma en que una entidad como la nuestra da a conocer como se debe de vivir en presencia de Dios, así como promover la paz y la conciencia entre los seres humanos con quienes se convive.



6. ¿Cómo clasifican los ingresos afectos y los exentos?

Los ingresos que obtenemos no están afectos de impuestos, ya que los ingresos están destinados para actividades de beneficencia. Es importante si obtuviéramos ingresos que no se utilizaran para beneficencia se debe de pagar impuestos.

7. ¿Qué tipo de impuestos conoce deben de pagar las rentas gravadas?

Los que están en las leyes tributarias como lo son el IVA y el ISR.



ANEXO IV

Cuestionario dirigido a líderes, representantes y encargados de entidades religiosas

Entidad: IGLESIA CRISTIANA CASA DE DIOS SAN JOSE PINULA **Fecha:** 04/06/2019

Cargo del entrevistado: auditor interno
Km. 17 a San José Pinula Guatemala Fraijanes

1. ¿Qué tipo de actividades realiza la entidad que dirige?

Entre las actividades que se realizan en la entidad es discipular, en Casa de Dios trabajamos para compartir las Buenas Nuevas de Jesucristo.

- Por medio de grupos de amistad,
- Programas de televisión y radio, redes sociales, YouTube,
- Iglesia en línea, literatura, congresos internacionales y cruzadas de sanidad hemos compartido el amor de Dios con millones de personas que lo han recibido como su Señor y han transformado su vida.

Otras formas de ingresos que se tienen son:

- ✓ Alquiler de instalaciones y salón de convenciones para diferentes actividades.
- ✓ Parqueo para vehículos cuando se tienen actividades.
- ✓ Charlas y cursos cristianos dirigidos a diferentes personas, siempre promoviendo el culto.
- ✓ Organización de conciertos internacionales y nacionales con cantantes religiosos.

2. ¿Paga impuestos por los ingresos obtenidos?

Si, se pagan impuestos por los ingresos que no sean pertenecientes a la iglesia, pero por lo general la mayor parte no paga impuesto ya que por ser una iglesia cristiana está exenta y que todo lo que se obtiene está dirigido para evangelizar, sin embargo en caso de que sean ingresos provenientes diferentes al culto se deben de pagar algún tipo de impuesto como ISR.



3. ¿Considera que todos los ingresos están exentos?

Sí, porque todos son destinados para mantener y promover el culto y para para mantener las instalaciones y para cubrir gastos necesarios para promover la existencia de Dios.

4. ¿La Administración Tributaria los ha fiscalizado en alguna ocasión?

Sí, ya que hace unos años se tuvo la presencia de la Administración Tributario para verificar si están gravados los ingresos, sin embargo no se tiene respuesta respecto a la existencia de algún ajuste. Sin embargo estamos conscientes que por ser una entidad religiosa está exenta y por lo mismo los ingresos no son objeto de pago de impuesto por parte de SAT.

5. ¿Cómo define el término culto?

En términos generales culto lo definimos de conformidad con la visión de nuestra iglesia y es id y hacer discípulos a todos los guatemaltecos, enseñándoles a guardar lo que Jesús nos mandó, por medio de grupos de amistad, donde se nos enseña a dar la vida por los amigos.

6. ¿Cómo clasifican los ingresos afectos y los exentos?

Los ingresos que obtenemos no están afectos de impuestos, ya que los ingresos están destinados para actividades de enseñanza sobre la vida de Jesús.

7. ¿Qué tipo de impuestos conoce deben de pagar las rentas gravadas?

Sí existieran rentas gravadas los impuestos gravados se pagaría el IVA, ISR e ISO.



ANEXO IV

Cuestionario dirigido a líderes, representantes y encargados de entidades religiosas

Entidad: Elim Central Fecha: 04/06/2019

Cargo del entrevistado: contador general

3.^a Avenida, 11-42, zona 3, Mixco, colonia El Rosario, Ciudad de Guatemala

1. ¿Qué tipo de actividades realiza la entidad que dirige?

Promover la evangelización del cristianismo a la población guatemalteca, obteniendo los ingresos por las siguientes actividades:

- ✓ Venta de libros religiosos y biblias.
- ✓ Alquiler de instalaciones y salón de convenciones para diferentes actividades.
- ✓ Charlas y cursos cristianos dirigidos a diferentes personas, siempre promoviendo el culto.
- ✓ Programa de Radio.
- ✓ Organización de conciertos internacionales y nacionales con cantantes religiosos.
- ✓ Cursos infantiles bíblicos.

2. ¿Paga impuestos por los ingresos obtenidos?

Sí, pero el pago es mínimo ya que en su mayoría los ingresos obtenidos son para incentivar a la población a vivir en la presencia de Dios.

3. ¿Considera que todos los ingresos están exentos?

Sí, en su mayoría ya que todos son destinados para mantener y promover el culto y para mantener las instalaciones y para cubrir gastos necesarios para promover la existencia de Dios.

4. ¿La Administración Tributaria los ha fiscalizado en alguna ocasión?

Sí, ya que hace unos años se tuvo la presencia de la Administración Tributario para verificar si están gravados los ingresos, sin embargo no se tiene respuesta respecto a la existencia de algún ajuste. Sin embargo por ser una entidad religiosa está exenta y por lo mismo los ingresos no son objeto de pago de impuesto por parte de SAT.



5. ¿Cómo define el término culto?

En términos generales culto lo definimos de conformidad con la visión de nuestra iglesia y es id y hacer discípulos a todos los guatemaltecos, enseñándoles a guardar lo que Jesús nos mandó, por medio de grupos de amistad, donde se nos enseña a dar la vida por los amigos.

6. ¿Cómo clasifican los ingresos afectos y los exentos?

Según de donde se originen los ingresos ya que pueden ser gravados o exentos; sin embargo, los ingresos que obtiene Elim están exentos ya que los ingresos están destinados para actividades de enseñanza sobre la vida de Dios.

7. ¿Qué tipo de impuestos conoce deben de pagar las rentas gravadas?

Los impuestos por las rentas gravadas se pagarían los impuestos de IVA y el ISR.



ANEXO IV

Cuestionario dirigido a líderes, representantes y encargados de entidades religiosas

Entidad: Iglesia de Dios Evangelio Completo **Fecha:** 05/06/2019

Cargo del entrevistado: pastor general de la Iglesia

7.^a Av. 32-31, zona 11, Las Charcas.

1. ¿Qué tipo de actividades realiza la entidad que dirige?

Promocionar el evangelio a través de: la comunión, la adoración, el testimonio, la proclamación, la enseñanza y el servicio. Entre las actividades que se llevan a cabo están:

- ✓ Realización de servicios predicando la palabra de Dios.
- ✓ Venta de Comida para obtener ingresos varios
- ✓ Cursos infantiles, como escuela dominical.
- ✓ Charlas y cursos para matrimonios
- ✓ Charlas y eventos para jóvenes.
- ✓ Convenciones con todas las iglesias de Dios Evangelio Completo del país.

2. ¿Paga impuestos por los ingresos obtenidos?

No, ya que todos los ingresos que se obtienen son para mantener la iglesia y en su gran parte de ingresos son por diezmos, ofrendas, ayudas comunitarias y algunos otros cursos y charlas cristianas que se realizan.

3. ¿Considera que todos los ingresos están exentos?

Sí porque todos los ingresos son para que se pueda seguir sirviendo a Dios y promover el evangelio a todas las personas que lo necesitan.

4. ¿La Administración Tributaria los ha fiscalizado en alguna ocasión?

No, hasta el momento no hemos sido objeto de fiscalización y por lo tanto consideramos que las actividades que realizamos no son para que los de SAT los fiscalice.

5. ¿Cómo define el término culto?

En términos generales por medio del culto se manifiesta nuestro compromiso con Cristo al poner en práctica las disciplinas espirituales; demostraremos nuestra dedicación al cuerpo de Cristo siendo leales a Dios y a su Iglesia y a la obra de Cristo al ser buenos administradores.

6. ¿Cómo clasifican los ingresos afectos y los exentos?

Como en nuestro caso solo tenemos ingresos exentos por ser una entidad iglesia evangélica, no se hace ningún tipo de clasificación por lo tanto se entera todos los ingresos como exentos.

7. ¿Qué tipo de impuestos conoce deben de pagar las rentas gravadas?

Pues que conozca los impuesto que pagan otras empresas que tienen rentas gravadas son el IVA e ISR, pero en nuestro caso no aplica porque estamos exentos.



ANEXO IV

Cuestionario dirigido a líderes, representantes y encargados de entidades religiosas

Entidad: Iglesia de Cristo Ebenezer **Fecha:** 06/06/2019

Cargo del entrevistado: pastor general de la Iglesia
3.^a Avenida, 27-59, zona 5

1. ¿Qué tipo de actividades realiza la entidad que dirige?

Somos una comunidad de personas que se esfuerzan por descubrir el propósito y el plan de Dios para nuestras vidas. Entre las actividades que se llevan a cabo están:

- ✓ Retiros pastorales en instalaciones privadas del Ministerio Ebenezer.
- ✓ Realización de servicios predicando la palabra de Dios.
- ✓ Venta de comida para obtener ingresos varios
- ✓ Cursos infantiles, como escuela dominical.
- ✓ Charlas y cursos para matrimonios
- ✓ Charlas y eventos para jóvenes.
- ✓ Convenciones con todas las iglesias de Dios Evangelio Completo del país.
- ✓ Eventos de obras de teatro cristianas.

2. ¿Paga impuestos por los ingresos obtenidos?

No, ya que todos los ingresos que se obtienen son para adorar a Dios y en su gran parte de ingresos son por diezmos, ofrendas, ayudas comunitarias voluntarios, en algunas ocasiones se realizan cursos y charlas cristianas que se realizan promoviendo la evangelización.

3. ¿Considera que todos los ingresos están exentos?

Sí, ya que todos los ingresos son para que se pueda seguir sirviendo a Dios y promover el evangelio para que todas las personas de diversas culturas puedan conocer a Dios.

4. ¿La Administración Tributaria los ha fiscalizado en alguna ocasión?

No, ya que para la administración tributaria nuestros ingresos los considera como exentos tal como consta en nuestro RTU.



5. ¿Cómo define el término culto?

Es la forma en que se da a conocer la forma en que nuestro Señor Jesucristo quiere que vivamos, con objetivo de servicio al prójimo y estar en comunión con él, realizado por diferentes medios, tanto por la predicación, obras sociales o ayuda al prójimo.

6. ¿Cómo clasifican los ingresos afectos y los exentos?

Nuestra iglesia solo tiene ingresos exentos tal como lo estipula la constancia de exención emitida por la Administración Tributaria, cuando se fundó al igual que los estatutos de nuestra iglesia.

7. ¿Qué tipo de impuestos conoce deben de pagar las rentas gravadas?

Por lo general las empresas lucrativas pagan IVA e ISR, pero en nuestro caso por ser una iglesia no pagamos impuestos.



ANEXO IV

Cuestionario dirigido a líderes, representantes y encargados de entidades religiosas

Entidad: Iglesia Evangélica Vida Real **Fecha:** 07/06/2019

Cargo del entrevistado: pastor general de la Iglesia

Centro de Convenciones Ilumina

19.^a Avenida final, 16-02, zona 10, Guatemala, Guatemala.

1. ¿Qué tipo de actividades realiza la entidad que dirige?

Vida Real.tv es una iglesia para los que han renunciado a las reuniones tradicionales, un lugar donde los sermones son positivos, prácticos y tienen una relación con la vida diaria. Entre las actividades que se llevan a cabo están:

- ✓ Retiros de matrimonios.
- ✓ Realización de servicios predicando la palabra de Dios en diferentes puntos del país, en cines y centros de convenciones.
- ✓ Recaudación de ofrendas para personas necesitadas.
- ✓ Cursos prematrimoniales.
- ✓ Conferencias de finanzas, administración y proyección social
- ✓ Charlas y eventos para jóvenes 300 salvajes de corazón.
- ✓ Eventos con pastores internacionales según la serie que se está desarrollando.

2. ¿Paga impuestos por los ingresos obtenidos?

No, ya que todos los ingresos se reciben son por concepto de donación y ofrendas que las personas que asisten a los diferentes puntos dan voluntariamente, y se emite el recibo e donación respectivo, aunque muchos no los recogen y se tiene una gran cantidad de recibos emitidos no entregados.

3. ¿Considera que todos los ingresos están exentos?

Sí, ya que todos nuestros ingresos recibidos los documentamos con los recibos de donación que la Administración tributaria nos autorizó, por lo tanto dichos recibos están justificando los ingresos como exentos.



4. ¿La Administración Tributaria los ha fiscalizado en alguna ocasión?

No, pero si en algún momento nos fiscaliza hemos hecho las cosas todo documentado, por tal razón no tenemos ningún inconveniente al momento de ser revisados por la SAT.

5. ¿Cómo define el término culto?

Es entender que Dios nos creó para ser sus hijos, y que debemos vivir como príncipes, hijos del Rey del Universo. No conformarse con existir solamente, es disfrutar plenamente todas las Bendiciones de Dios. Es no necesitar de apariencias, es ser lo que Dios le ha permitido ser. No necesitar máscaras, sino enfrentar la vida confiado en que Dios tienen un perfecto plan para su vida. Es descubrir amigos que nos aceptan tal y como somos. Es reconocer que no somos perfectos, solamente pecadores en proceso de restauración. Es comprender que la vida no se acaba cuando el corazón deja de latir, sino tener la certeza de que Dios nos ha preparado una vida eterna.

6. ¿Cómo clasifican los ingresos afectos y los exentos?

No clasificamos los ingresos en afectos y exentos ya que todos nuestros ingresos tal como lo dije anteriormente se justifica con el recibo de donación respectivo, por lo tanto Vida real solo tiene ingresos exentos.

7. ¿Qué tipo de impuestos conoce deben de pagar las rentas gravadas?

Si existiera ingresos gravados se debería pagar impuestos de IVA e ISR y algunos otros que apliquen, estamos conscientes que si surgen ingresos gravados pagaremos los impuestos que correspondan.



C8.1/2

ANEXO IV

Cuestionario dirigido a líderes, representantes y encargados de entidades religiosas

Entidad: Iglesia Fraternidad Cristiana de Guatemala **Fecha:** 07/06/2019

Cargo del entrevistado: auditor interno

Fraternidad Cristiana de Guatemala, Km.13.5, Calz. Roosevelt, 8-25, zona 3, Mixco

1. ¿Qué tipo de actividades realiza la entidad que dirige?

La Fraternidad es una congregación formada por personas que reconocen a Jesucristo como el Hijo de Dios y el Salvador de sus vidas y están convencidos de que el cristianismo genuino, es la única esperanza para rescatar al hombre y la familia del caos actual. Se propone proclamar, por todos los medios a su alcance, a Jesucristo como el único camino de salvación y al cristianismo como la mejor forma de vida. Entre las actividades que se realizan están:

- ✓ Consagración de títulos.
- ✓ Desayuno Convivio para Ministerios
- ✓ Retiro espiritual para mujeres
- ✓ Retiro espiritual para hombres
- ✓ Realización de servicios predicando la palabra de Dios.
- ✓ Obras teatrales
- ✓ Cursos prematrimoniales.
- ✓ Eventos con pastores internacionales según la serie que se está desarrollando.
- ✓ Venta de comida.
- ✓ Servicio de Clínica médica
- ✓ Librería.
- ✓ Conciertos con cantantes de música cristiana para alabar al Dios.
- ✓ Programas de radio y televisión.

2. ¿Paga impuestos por los ingresos obtenidos?

No, ya que el 100% de los ingresos que obtiene la Fraternidad es procedente de donaciones, las personas que nos visitan realizan su aporte de forma voluntaria, por lo tanto no hay porque estar gravado de impuesto. Si se paga, sería mínimo el valor.

3. ¿Considera que todos los ingresos están exentos?

Sí, ya que todos nuestros ingresos son procedentes de diezmos y ofrendas que nuestros participantes aportan voluntariamente y que los mismos son utilizados para mantener y crecer nuestra iglesia.

4. ¿La Administración Tributaria los ha fiscalizado en alguna ocasión?

No, por el momento no hemos sido objeto de fiscalización sin embargo consideramos que todo está en orden y que los auditores y financieros que la Frater tiene son personas responsables que hacen lo correcto con la Administración Tributaria.

5. ¿Cómo define el término culto?

Como Frater culto es promover a una iglesia cristiana para la familia que proclame el amor de Dios, manifieste el poder del Cristo resucitado y persevere en el orden dado en la Biblia.

6. ¿Cómo clasifican los ingresos afectos y los exentos?

No, ya que eso se hace solamente que se tengan ingresos afectos pero en nuestro caso solo se tienen ingresos exentos y todo se reporta a la Administración Tributaria como exentos independientemente su procedencia.

7. ¿Qué tipo de impuestos conoce deben de pagar las rentas gravadas?

En caso de existir rentas gravadas se debe pagar el IVA, ISR, ISO.



ANEXO IV

Cuestionario dirigido a líderes, representantes y encargados de entidades religiosas

Entidad: La misión de Guatemala de los Adventistas del Séptimo Día **Fecha:** 07/06/2019

Cargo del entrevistado: pastor general de la Iglesia
1.ª calle, 18-24, zona 15, Vista Hermosa II

1. ¿Qué tipo de actividades realiza la entidad que dirige?

La misión Adventista tiene como propósito llegar a todas las personas y que conozcas sobre cristo. Esto se hace por medio de actividades como:

- ✓ Realización de servicios predicando la palabra de Dios.
- ✓ Cursos prematrimoniales.
- ✓ Eventos con pastores internacionales.
- ✓ Programas de radio.
- ✓ Seminarios.

2. ¿Paga impuestos por los ingresos obtenidos?

No, nuestros ingresos están exentos por medio de documento que ampara al momento que fue inscrita la Misión.

3. ¿Considera que todos los ingresos están exentos?

Sí, porque todos los ingresos están destinados para promover el culto y enseñanza de cómo vivir en armonía y paz según la descripción de Dios.

4. ¿La Administración Tributaria los ha fiscalizado en alguna ocasión?

No, pero si nos visitan están documentados todos los registros de ingresos y egresos de la Misión.

5. ¿Cómo define el término culto?

Como una forma de dar a conocer la vida de Cristo, en base a ello se puede llevar una vida llena de bendiciones y que ante cualquier circunstancia siempre



existe un propósito o una razón de ser, manteniendo a todos los feligreses unidos como una familia.

6. ¿Cómo clasifican los ingresos afectos y los exentos?

No se clasifican ya que todos los ingresos que obtenemos son exentos, todos los ingresos se reportan en los formularios de SAT como ingresos exentos, conforme el detalle de recibos de donación.

7. ¿Qué tipo de impuestos conoce deben de pagar las rentas gravadas?

Entre los impuestos que deben de pagar en caso de pagar impuestos están: IVA, ISR, ISO.

ANEXO IV

Cuestionario dirigido a líderes, representantes y encargados de entidades religiosas

Entidad: Alianza Evangélica De Guatemala **Fecha:** 08/06/2019

Cargo del entrevistado: director financiero

Ave. Simeón Cañas, 8-02, zona 2, Guatemala

1. ¿Qué tipo de actividades realiza la entidad que dirige?

La misión Adventista tiene como propósito llegar a todas las personas y que conozcas sobre cristo. Esto se hace por medio de actividades como:

- ✓ Trabajar para el fortalecimiento y presencia de la AEG en todo el país.
- ✓ Crear programas para dar a conocer la AEG dentro del contexto de la iglesia cristiana en Guatemala.
- ✓ Fortalecer la relación y provocar el acercamiento con los diferentes cuerpos e iglesias que los conforman.
- ✓ Promover las relaciones entre los diferentes cuerpos miembros, sirviendo de canal de información y de aglutinamiento.

2. ¿Paga impuestos por los ingresos obtenidos?

No, nuestros ingresos están exentos ya que lo que se reciben son por aportes que nos brindan las diferentes iglesias y entidades religiosas evangélicas que son alrededor de 80, así como donaciones de diferentes organismos internacionales.

3. ¿Considera que todos los ingresos están exentos?

Sí, porque todos los ingresos están destinados para promover y mantener unidos a las entidades evangélicas, fortalecimiento de la comisión Unidos para orar, realizando eventos de oración y guerra espiritual.

4. ¿La Administración Tributaria los ha fiscalizado en alguna ocasión?

No, ya que somos una Asociación Evangélica sin fines de lucro solo para fomentar la unión entre los evangélicos.



C10.2/2

5. ¿Cómo define el término culto?

Para la Alianza culto significa promover la unidad en el pueblo de Dios. Fomentar la unidad espiritual de los cristianos evangélicos de la república de Guatemala, a fin de dar un testimonio común del poder salvador de nuestro Señor Jesucristo

6. ¿Cómo clasifican los ingresos afectos y los exentos?

No se clasifican ya que todos los ingresos que obtenemos son exentos, ya que todos al Contribuir las iglesias puntualmente con las cuotas y contribuciones que la Asamblea Plenaria acuerde, estas son consideradas como donaciones.

7. ¿Qué tipo de impuestos conoce deben de pagar las rentas gravadas?

Si existen rentas gravadas se deben pagar IVA e ISR.



ANEXO IV

Cuestionario dirigido a líderes, representantes y encargados de entidades religiosas

Entidad: Confraternidad Evangélica Pentecostés **Fecha:** 07/06/2019

Entrevistado: pastor general

13.^a av 3-57 zona 6, calle Martí, Guatemala.

1. ¿Qué tipo de actividades realiza la entidad que dirige?

Promocionar el evangelio a través de la comunión, la adoración, el testimonio, la proclamación, la enseñanza y el servicio. Entre las actividades que se llevan a cabo están:

- ✓ Realización de servicios predicando la palabra de Dios.
- ✓ Venta de comida para obtener ingresos varios
- ✓ Cursos infantiles, como escuela dominical.
- ✓ Charlas y cursos para matrimonios
- ✓ Charlas y eventos para jóvenes.
- ✓ Convenciones con todas las iglesias Pentecostés del país.

2. ¿Paga impuestos por los ingresos obtenidos?

No, ya que todos los ingresos que se obtienen son para mantener la iglesia y en su gran parte de ingresos son por diezmos, ofrendas, ayudas comunitarias y algunos otros cursos y charlas cristianas que se realizan.

3. ¿Considera que todos los ingresos están exentos?

Sí porque todos los ingresos son para que se pueda seguir sirviendo a Dios y promover la enseñanza sobre su vida a todas las personas que lo necesitan.

4. ¿La Administración Tributaria los ha fiscalizado en alguna ocasión?

No, hasta el momento no hemos sido objeto de fiscalización y por lo tanto consideramos que las actividades que realizamos no son para que los de SAT los fiscalice.



C11.2/2

5. ¿Cómo define el término culto?

En términos generales por medio del culto se manifiesta nuestro compromiso con Cristo al poner en práctica las disciplinas espirituales; demostraremos nuestra dedicación al cuerpo de Cristo siendo leales a Dios y a su Iglesia y a la obra de Cristo al ser buenos administradores.

6. ¿Cómo clasifican los ingresos afectos y los exentos?

Como en nuestro caso solo tenemos ingresos exentos por ser una entidad iglesia evangélica, no se hace ningún tipo de clasificación por lo tanto se entera todos los ingresos como exentos.

7. ¿Qué tipo de impuestos conoce deben de pagar las rentas gravadas?

Pues que conozca los impuesto que pagan otras empresas que tienen rentas gravadas son el IVA e ISR, pero en nuestro caso no aplica porque estamos exentos.



Anexo V Observación de campo

**Universidad San Carlos de Guatemala
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Escuela de Postgrado**

Maestría en Derecho Tributario

Investigación: Abuso de la exención tributaria en caso concreto de las entidades Religiosas.

Observador: Lucas Ramírez Crisóstomo

Boleta de observación

Objetivo: establecer si las entidades religiosas abusan de las exenciones tributarias y determinar el efecto de dicho abuso.

Localización del lugar observado: Caritas Arquidiocesana
12 calle, 1-96, colonia El Rosario, zona 3 de Mixco, Guatemala.

Fecha de realización de la observación: 03/06/2019

Aspectos por observar: actividades que realizan las entidades religiosas, han sido objeto de fiscalización por parte de las entidades religiosas, como perciben el concepto de culto.

Registro de información:

Se observó que la entidad tiene diverso personal para prestar los diversos servicios sociales que ésta pone a disposición a todos los ciudadanos guatemaltecos, venta de medicamentos para las personas que necesiten, exámenes de laboratorio. Es importante mencionar que es una fundación sin fines lucrativos, respaldada por la iglesia católica.

Prestan también servicios a personas con discapacidades físicas y de locomoción, además se observó que cuentan con diversas instalaciones para poder cumplir con sus fines.

Se verificó el RTU, observando bajo qué régimen está registrada la entidad, así mismo la comparar la dirección fiscal registrada ante SAT.



Anexo V Observación de campo

**Universidad San Carlos de Guatemala
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Escuela de Postgrado**

Maestría en Derecho Tributario

Investigación: Abuso de la exención tributaria en caso concreto de las entidades Religiosas.

Observador: Lucas Ramírez Crisóstomo

Boleta de observación

Objetivo: establecer si las entidades religiosas abusan de las exenciones tributarias y determinar el efecto de dicho abuso.

Localización del lugar observado: Arzobispado Metropolitano de Santiago de Guatemala, 7.^a Avenida, 6-21, zona 1, Guatemala.

Fecha de realización de la observación: 03/06/2019

Aspectos por observar: actividades que realizan las entidades religiosas, han sido objeto de fiscalización por parte de las entidades religiosas, como perciben el concepto de culto.

Registro de información:

Se observó que son las instalaciones de la iglesia católica, la mayor parte de ingresos que obtienen son por las ofrendas, cursos, matrimoniales.

Se identificó que la afluencia de feligreses en dicha entidad es extensa, ya que el día que se hizo la entrevista había un aproximado de 200 personas y no había alguna actividad específica, y según comentarios de la persona que se entrevistó la afluencia de persona se incrementa los fines de semanas o los días festivos.

Se observó que otra forma de obtener ingresos para esta entidad es la venta de rosarios, biblias, estampas, crucifijos, libros entre otros bienes, los cuales no dan documentos de soporte, excepto cuando lo solicita el comprador.

Se verificó el RTU, observando bajo qué régimen está registrada la entidad, así mismo la comparar la dirección fiscal registrada ante SAT.



Anexo V Observación de campo

**Universidad San Carlos de Guatemala
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Escuela de Postgrado**

Maestría en Derecho Tributario

Investigación: Abuso de la exención tributaria en caso concreto de las entidades Religiosas.

Observador: Lucas Ramírez Crisóstomo

Boleta de observación

Objetivo: establecer si las entidades religiosas abusan de las exenciones tributarias y determinar el efecto de dicho abuso.

Localización del lugar observado: Iglesia Cristiana Casa de Dios, Km. 17 a San José Pinula, Fraijanes, Guatemala

Fecha de realización de la observación: 04/06/2019

Aspectos por observar: actividades que realizan las entidades religiosas, han sido objeto de fiscalización por parte de las entidades religiosas, como perciben el concepto de culto.

Registro de información:

En la visita se determinó que ésta entidad religiosa tiene instalaciones extensas, en la que realizan servicios cristianos, conciertos. Además tienen área de parqueo que según se observó existe espacio para 400 vehículos.

Esta entidad religiosa imparte charlas prematrimoniales la cual tiene un costo adicional.

Se observó que en dicha iglesia asisten centenares de feligreses, por lo que es una de las iglesias con mayor representación en Guatemala. Además se observa que el inmueble tiene un costo millonario por los acabados que se ven en todo el alrededor.

Se verificó el RTU, observando bajo qué régimen está registrada la entidad, así mismo la comparar la dirección fiscal registrada ante SAT.



Anexo V Observación de campo

**Universidad San Carlos de Guatemala
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Escuela de Postgrado**

Maestría en Derecho Tributario

Investigación: Abuso de la exención tributaria en caso concreto de las entidades Religiosas.

Observador: Lucas Ramírez Crisóstomo

Boleta de observación

Objetivo: establecer si las entidades religiosas abusan de las exenciones tributarias y determinar el efecto de dicho abuso.

Localización del lugar observado: Elim Central, 3.^a Avenida, 11-42, zona 3, Mixco, colonia El Rosario, Ciudad de Guatemala

Fecha de realización de la observación: 04/06/2019

Aspectos por observar: actividades que realizan las entidades religiosas, han sido objeto de fiscalización por parte de las entidades religiosas, como perciben el concepto de culto.

Registro de información:

Se observó que esta entidad tiene diversas actividades entre ellas: Venta de libros religiosos y biblias; Alquiler de instalaciones y salón de convenciones para diferentes actividades; Charlas y cursos cristianos dirigidos a diferentes personas, siempre promoviendo el culto; Programa de Radio; Organización de conciertos internacionales y nacionales con cantantes religiosos; Cursos infantiles bíblicos. Todas estas actividades tienen un costo adicional, y en su mayoría emiten recibo de donación sin embargo considerando.

Tienen suficiente personal para atender todas las actividades que realizan, es una entidad bien organizada, tienen sus propios manuales y estructura orgánica.



Anexo V Observación de campo

Universidad San Carlos de Guatemala
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Escuela de Postgrado

Maestría en Derecho Tributario

Investigación: Abuso de la exención tributaria en caso concreto de las entidades Religiosas.

Observador: Lucas Ramírez Crisóstomo

Boleta de observación

Objetivo: establecer si las entidades religiosas abusan de las exenciones tributarias y determinar el efecto de dicho abuso.

Localización del lugar observado: Iglesia de Dios Evangelio Completo, 7.^a Av. 32-31, Las Charcas, zona 11.

Fecha de realización de la observación: 05/06/2019

Aspectos por observar: actividades que realizan las entidades religiosas, han sido objeto de fiscalización por parte de las entidades religiosas, como perciben el concepto de culto.

Registro de información:

Se observó que realizan servicios de la palabra de Dios, Realización de servicios predicando la palabra de Dios; Venta de Comida; cursos infantiles, como escuela dominical; Charlas y cursos para matrimonios; Charlas y eventos para jóvenes; y Convenciones con todas las iglesias de Dios Evangelio Completo del país. Todas estas actividades son realizadas con el fin de obtener ingresos para mantener la iglesia. En su mayoría emiten el recibo de donación respectivo.

Se verificó el RTU, observando bajo qué régimen está registrada la entidad, así mismo la comparar la dirección fiscal registrada ante SAT.



Anexo V Observación de campo

Universidad San Carlos de Guatemala
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Escuela de Postgrado

Maestría en Derecho Tributario

Investigación: Abuso de la exención tributaria en caso concreto de las entidades Religiosas.

Observador: Lucas Ramírez Crisóstomo

Boleta de observación

Objetivo: establecer si las entidades religiosas abusan de las exenciones tributarias y determinar el efecto de dicho abuso.

Localización del lugar observado: Iglesia de Cristo Ebenezer, 3.^a Avenida, 27-59, zona 5.

Fecha de realización de la observación: 06/06/2019

Aspectos por observar: actividades que realizan las entidades religiosas, han sido objeto de fiscalización por parte de las entidades religiosas, como perciben el concepto de culto.

Registro de información:

Se observó que esta entidad realiza retiros pastorales en instalaciones privadas del Ministerio Ebenezer, servicios predicando la palabra de Dios, venta de comida, cursos infantiles, como escuela dominical, charlas y cursos para matrimonio, eventos de obras de teatro cristianas. Todos los ingresos que obtienen emiten recibo de donación, tienen facturas, pero no las utilizan.

Se verificó el RTU, observando bajo qué régimen está registrada la entidad, así mismo la comparar la dirección fiscal registrada ante SAT.



Anexo V Observación de campo

Universidad San Carlos de Guatemala
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Escuela de Postgrado

Maestría en Derecho Tributario

Investigación: Abuso de la exención tributaria en caso concreto de las entidades Religiosas.

Observador: Lucas Ramírez Crisóstomo

Boleta de observación

Objetivo: establecer si las entidades religiosas abusan de las exenciones tributarias y determinar el efecto de dicho abuso.

Localización del lugar observado: Iglesia Evangélica Vida Real, Centro de Convenciones Ilumina, 19 avenida final, 16-02, zona 10, Guatemala, Guatemala.

Fecha de realización de la observación: 07/06/2019

Aspectos por observar: actividades que realizan las entidades religiosas, han sido objeto de fiscalización por parte de las entidades religiosas, como perciben el concepto de culto.

Registro de información:

Por las actividades que realizan, emiten los respectivos recibos de donación, por los diezmos, ofrendas, actividades diversas como lo son: Retiros de matrimonios, cursos prematrimoniales, conferencias de finanzas, administración y proyección social, charlas y eventos para jóvenes 300 salvajes de corazón. Es importante mencionar que la entidad religiosa tiene registrada facturas, las utiliza cuando los ingresos que obtiene son diferentes a los que tienen contemplado la iglesia.

Por los seminarios matrimoniales solo emiten recibo de donación, por las personas que lo soliciten, de lo contrario no.

Se verificó el RTU, observando bajo qué régimen está registrada la entidad, así mismo la comparar la dirección fiscal registrada ante SAT.



Anexo V Observación de campo

**Universidad San Carlos de Guatemala
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Escuela de Postgrado**

Maestría en Derecho Tributario

Investigación: Abuso de la exención tributaria en caso concreto de las entidades Religiosas.

Observador: Lucas Ramírez Crisóstomo

Boleta de observación

Objetivo: establecer si las entidades religiosas abusan de las exenciones tributarias y determinar el efecto de dicho abuso.

Localización del lugar observado: Iglesia Fraternidad Cristiana de Guatemala, Fraternidad Cristiana de Guatemala, Km.13.5, Calz. Roosevelt, 8-25, zona 3, Mixco.

Fecha de realización de la observación: 07/06/2019

Aspectos por observar: actividades que realizan las entidades religiosas, han sido objeto de fiscalización por parte de las entidades religiosas, como perciben el concepto de culto.

Registro de información:

En la visita se observó que las instalaciones son de gran magnitud, por lo que la cantidad de feligreses que asisten a dicha entidad son numerosos, es importante mencionar que ésta iglesia es una de las que tiene mayor auge a nivel nacional. Entre las actividades que realiza están, obras de teatro, venta de biblia, venta de comida, entre otras actividades. Se tuvo a la vista el RTU, por lo que se verifica la existencia del registro ante la Administración Tributaria. Además tienen documentos fiscales autorizados como facturas y recibos de donación.

Se verificó el RTU, observando bajo qué régimen está registrada la entidad, así mismo la comparar la dirección fiscal registrada ante SAT.



Anexo V Observación de campo

**Universidad San Carlos de Guatemala
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Escuela de Postgrado**

Maestría en Derecho Tributario

Investigación: Abuso de la exención tributaria en caso concreto de las entidades Religiosas.

Observador: Lucas Ramírez Crisóstomo

Boleta de observación

Objetivo: establecer si las entidades religiosas abusan de las exenciones tributarias y determinar el efecto de dicho abuso.

Localización del lugar observado: La Misión de Guatemala de los Adventistas del Séptimo Día, 1.^a Calle, 18-24, zona 15, Vista Hermosa II

Fecha de realización de la observación: 07/06/2019

Aspectos por observar: actividades que realizan las entidades religiosas, han sido objeto de fiscalización por parte de las entidades religiosas, como perciben el concepto de culto.

Registro de información:

En las actividades que se observaron están, cursos prematrimoniales, eventos con pastores internacionales, programas de radio y seminarios. Se tuvo a la vista el RTU, el cual consta que es una entidad religiosa, exenta, por lo que tiene documentos fiscales autorizados, como recibos de donación, sin embargo éstos se emiten cuando la persona los requiere de lo contrario no los emiten.

Se verificó el RTU, observando bajo qué régimen está registrada la entidad, así mismo la comparar la dirección fiscal registrada ante SAT.



Anexo V Observación de campo

**Universidad San Carlos de Guatemala
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Escuela de Postgrado**

Maestría en Derecho Tributario

Investigación: Abuso de la exención tributaria en caso concreto de las entidades Religiosas.

Observador: Lucas Ramírez Crisóstomo

Boleta de observación

Objetivo: establecer si las entidades religiosas abusan de las exenciones tributarias y determinar el efecto de dicho abuso.

Localización del lugar observado: Alianza Evangélica de Guatemala, Ave. Simeón Cañas, 8-02, zona 2, Guatemala

Fecha de realización de la observación: 08/06/2019

Aspectos por observar: actividades que realizan las entidades religiosas, han sido objeto de fiscalización por parte de las entidades religiosas, como perciben el concepto de culto.

Registro de información:

Se observó el RTU de esta entidad, comparando con las actividades que ésta realiza y se determinó que esta entidad religiosa está encaminada a fortalecer y guiar a diferentes iglesias que forman parte del gremio. Los ingresos que obtiene la Alianza son por las cuotas ordinarias y extraordinarias que aportan las diferentes iglesias y por los cuales se emiten los recibos de donación autorizados por SAT.

Su principal ingreso es por los aportes recibidos, emitiendo los recibos de donación respectivos.

Se verificó el RTU, observando bajo qué régimen está registrada la entidad, así mismo la comparar la dirección fiscal registrada ante SAT.



Anexo V Observación de campo

**Universidad San Carlos de Guatemala
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Escuela de Postgrado**

Maestría en Derecho Tributario

Investigación: Abuso de la exención tributaria en caso concreto de las entidades Religiosas.

Observador: Lucas Ramírez Crisóstomo

Boleta de observación

Objetivo: establecer si las entidades religiosas abusan de las exenciones tributarias y determinar el efecto de dicho abuso.

Localización del lugar observado: Confraternidad Evangélica Pentecostés, 13.^a av 3-57 zona 6, calle Martí, Guatemala.

Fecha de realización de la observación: 08/06/2019

Aspectos por observar: actividades que realizan las entidades religiosas, han sido objeto de fiscalización por parte de las entidades religiosas, como perciben el concepto de culto.

Registro de información:

Durante la entrevista se observó que en esta entidad tienen un gran número de iglesias, sin embargo se observó que el número de personas que asisten no es significativo de forma individual, sin embargo en su conjunto si representan un número considerable. Es importante mencionar que en esta entidad religiosa no emiten documentos de soporte. Según RTU, están registraos ante la SAT. Esta entidad no representa mayores ingresos, sin embargo por ser una iglesia que tiene representación en diferentes partes del país se toma en consideración para su análisis.

Se tienen pocos feligreses.

Las instalaciones son pequeñas.

Tienen pocos recursos financieros.

Se verificó el RTU, observando bajo qué régimen está registrada la entidad, así mismo la comparar la dirección fiscal registrada ante SAT.



ANEXO VI
Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-1797-2018



Expediente UIPSAT No. 1758-2018
Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-1797-2018

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, INTENDENCIA DE ASUNTOS JURÍDICOS, DEPARTAMENTO DE CONSULTAS, UNIDAD DE INFORMACIÓN PÚBLICA. Guatemala, veintisiete de agosto de dos mil dieciocho.

ASUNTO: LUCAS AROLD RAMÍREZ CRISÓSTOMO, el 10 de agosto de 2018, solicitó vía correo electrónico a la Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, se le proporcione información sobre las entidades religiosas registradas en SAT.

[Handwritten signature]
Intendencia de Asuntos Jurídicos

Se tiene a la vista el expediente UIPSAT No. 1758-2018, que contiene la solicitud formulada vía correo electrónico a la Unidad de Información Pública, por **Lucas Arold Ramírez Crisóstomo**, acerca de la información indicada en el asunto.

CONSIDERANDO:

Que el artículo 30 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula la publicidad de los actos administrativos, siendo este el derecho a obtener, en cualquier tiempo, informes, copias, reproducciones y certificaciones que soliciten y la exhibición de los expedientes que deseen consultar, salvo que se trate de asuntos militares o diplomáticos de seguridad nacional, o de datos suministrados por particulares bajo garantía de confidencia.

CONSIDERANDO:

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

CONSIDERANDO:

Que el Decreto referido en el considerando anterior se basa en los principios de

[Handwritten signature]
Jefe de Unidad de Asuntos Jurídicos
Unidad de Información Pública
Departamento de Consultas
Intendencia de Asuntos Jurídicos

[Handwritten signature]
Licda. Lucrécia Noriega Díaz
Jefe de Departamento de Asuntos Jurídicos
Departamento de Consultas
Intendencia de Asuntos Jurídicos

Página 1 de 3
Unidad de Información Pública
R-SAT-IAJ-DC-UIP-1797-2018
LND/FMGL/pmrc



máxima publicidad de los actos y de la información pública en poder de la administración pública; en la transparencia en el manejo y ejecución de los recursos públicos y actos de la administración pública; en la gratuidad en el acceso a la información pública; en la sencillez y celeridad del procedimiento para el libre ejercicio del derecho de toda persona a tener acceso a la información pública.

CONSIDERANDO:

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

Lic. Pedro Mistrán
Intendencia de Asuntos Jurídicos

CONSIDERANDO:

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

Licda. Flor de María Gracia López
Jefe de Unidad de Asuntos Jurídicos
Unidad de Información Pública
Departamento de Consultas
Intendencia de Asuntos Jurídicos

POR TANTO:

La Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, conforme a lo anteriormente considerado y con fundamento en el artículo: 30 de la Constitución Política de la República de Guatemala; 1, 2, 3, 4, 5, 6, 8, 15, 16, 18, 19, 20, 21, 22, 33, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42 y 45 del Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala; 2 de la Resolución SAT-S-639-2011, del Superintendente de Administración Tributaria.

RESUELVE:

- I. Tener por presentada y admitida para su trámite la solicitud formulada vía correo electrónico ante la Unidad de Información Pública por **Lucas Aroldo Ramírez Crisóstomo**.

Licda. Lucía Noriega Díaz
Jefe de Departamento de Asuntos Jurídicos
Departamento de Consultas
Intendencia de Asuntos Jurídicos

Página 2 de 3
Unidad de Información Pública
R-SAT-IAJ-DC-UIP-1797-2018
LND/FMGL/pmrc



- II. Formar el expediente respectivo.
- III. Proporcionar al solicitante la información requerida, la cual fue remitida por la Gerencia de Informática de la Superintendencia de Administración Tributaria, consistente en un listado de entidades religiosas registradas en esta institución, mismo que contiene los siguientes datos: -NIT-, nombre o razón social, nombre de establecimiento, categoría exento, el cual información se proporciona en un archivo en formato Excel.

Lic. Pedro Méndez
Intendencia de Asuntos Jurídicos

Asimismo, se le hace saber que la información antes indicada, se proporciona en el formato referido, atendiendo a las disposiciones reguladas en el artículo 45 del Decreto 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala, el cual establece que la información se le proporcionará en el estado en que se encuentra, la obligación no comprenderá el procesamiento de la misma, ni el presentarla conforme al interés del solicitante.

Lo indicado anteriormente, conforme lo dispuesto en el artículo 2 de la Resolución SAT-S-639-2011 del Superintendente de Administración Tributaria, mismo que establece que el enlace de cada una de las dependencias de la SAT coadyuvará en el adecuado cumplimiento de lo dispuesto en la Ley de Acceso a la Información Pública y demás disposiciones aplicables, quien deberá estar debidamente facultado en lo que compete a la dependencia que representa para la toma de decisiones en materia de acceso a la información pública.

- IV. Informar al requirente que será responsable penal y civilmente por el uso, manejo o difusión de la información pública que por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria se le entrega, conforme lo regulado en el artículo 15 del Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala.
- V. Informar al solicitante la emisión de la presente resolución al número de teléfono 3488-1348, y/o copia de la presente resolución a la dirección de correo electrónico cpalramirez@gmail.com, proporcionados para el efecto, adjuntado la información solicitada en formato Excel.
- VI. Archivar las presentes actuaciones, una vez diligenciado lo anterior.

Licda. Flor De María Girón López
Jefe de Unidad de Asuntos Jurídicos
Unidad de Información Pública
Departamento de Consultas
Intendencia de Asuntos Jurídicos

Licda. Lucrecia Noriega Díaz
Jefe de Departamento de Asuntos Jurídicos
Departamento de Consultas
Intendencia de Asuntos Jurídicos



ANEXO VII

Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-1512-2019



América Estrada Flores
ASESOR
Intendencia de Asuntos Jurídicos

Expediente UIPSAT No.1414-2019 Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-1512-2019

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, INTENDENCIA DE ASUNTOS JURÍDICOS, DEPARTAMENTO DE CONSULTAS, UNIDAD DE INFORMACIÓN PÚBLICA. Guatemala, dos de julio de dos mil diecinueve.

ASUNTO: LUCAS AROLD RAMÍREZ CRISÓSTOMO, el 14 de junio de 2019, presentó solicitud a través de correo electrónico a la Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, en la cual requiere se le proporcione la información que se detalla en su solicitud.

Se tiene a la vista para resolver el expediente **UIPSAT No. 1414-2019**, que contiene la solicitud formulada a través de correo electrónico a la Unidad de Información Pública, por **Lucas Aroldo Ramírez Crisóstomo**, acerca de la información indicada en el asunto.

CONSIDERANDO:

Que el artículo 30 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula la publicidad de los actos administrativos, siendo este el derecho a obtener, en cualquier tiempo, informes, copias, reproducciones y certificaciones que soliciten y la exhibición de los expedientes que deseen consultar, salvo que se trate de asuntos militares o diplomáticos de seguridad nacional, o de datos suministrados por particulares bajo garantía de confidencia.

CONSIDERANDO:

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

CONSIDERANDO:

Que el Decreto referido en el considerando anterior se basa en los principios de máxima publicidad de los actos y de la información pública en poder de la administración pública; en la transparencia en el manejo y ejecución de los

Licda. Lyrecca Noriega Díaz
Intendencia de Asuntos Jurídicos

Licda. Lyrecca Noriega Díaz
Jefe de Departamento de Asuntos Jurídicos
Departamento de Consultas
Intendencia de Asuntos Jurídicos

Página 1 de 4
Unidad de Información Pública
R-SAT-IAJ-DC-UIP-1512-2019
LND/EKOR/aef

recursos públicos y actos de la administración pública; en la gratuidad en el acceso a la información pública, en la sencillez y celeridad del procedimiento para el libre ejercicio del derecho de toda persona a tener acceso a la información pública.

CONSIDERANDO:

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

CONSIDERANDO:

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

POR TANTO:

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

RESUELVE:

- I. Tener por presentada y admitida para su trámite la solicitud formulada a través de correo electrónico a la Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración, por **Lucas Aroldo Ramírez Crisóstomo**.
- II. Formar el expediente respectivo.
- III. Trasladar al solicitante lo requerido, atendiendo a las disposiciones reguladas en el artículo 45 del Decreto Número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala, el cual establece que la información se le proporcionará en el estado



Licda. Juurecia Noriega Díaz
Intendencia de Asuntos Jurídicos



Licda. Juurecia Noriega Díaz
Jefe de Departamento de Asuntos Jurídicos
Departamento de Consultas
Intendencia de Asuntos Jurídicos

Página 2 de 4
Unidad de Información Pública
R-SAT-IAJ-DC-UIP-1512-2019
LND/EKOR/aef

en que se encuentra, la obligación no comprenderá el procesamiento de la misma, ni el presentarla conforme al interés del solicitante, de acuerdo a lo informado a esta Unidad por la Intendencia de Recaudación de la Superintendencia de Administración Tributaria, se hace de su conocimiento lo siguiente:

- En relación al punto 1 y 2 de su solicitud:

**Ingresos declarados en el IVA de Iglesias
Año 2018
Millones de Quetzales**

Descripción	Monto
Ventas exentas y no afectas	118.88
Ventas gravadas	19.48
Total de ingresos	138.37
Cantidad de contribuyentes	2.682

- En relación a lo requerido en el punto 3 y 4 de su requerimiento, se hace de su conocimiento que, no constituye objeto ni ámbito de aplicación del Decreto Número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala, conforme lo regulado en los artículos 1 y 4 de dicho cuerpo normativo, lo anterior tomando en consideración que el objeto de la Ley de Acceso a la Información Pública es garantizar a toda persona interesada, sin discriminación alguna, el derecho a solicitar y tener acceso a la información pública en posesión de las autoridades y sujetos obligados por dicha ley, en los términos y condiciones establecidas en la misma, instituyendo como obligatorio el principio de máxima publicidad y transparencia de la administración pública, de igual manera el ámbito de aplicación del Decreto anteriormente referido, lo constituye toda aquella información relacionada al derecho de acceso libre a la información contenida en **registros, archivos, fichas, bancos o cualquier otra forma de almacenamiento de información pública, en custodia, depósito o administración de los sujetos obligados**. Derivado de lo expuesto anteriormente, y del análisis de su solicitud, se desprende que lo referido en la misma, no constituye estrictamente ámbito de aplicación de la Ley de Acceso a la Información Pública atendiendo a la naturaleza de la ley.
- Asimismo, se le hace saber que, puede abocarse a la Unidad de Orientación Legal del Departamento de Consultas de la Intendencia de Asuntos Jurídicos de esta Institución, por lo que para el efecto se le proporciona la dirección de correo electrónico orientacionlegal@sat.gob.gt, lo anterior de conformidad con lo regulado en el artículo 20 numeral 2 del Decreto Número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala



Lo indicado anteriormente, conforme lo dispuesto en el artículo 2 de la Resolución SAT-S-639-2011 del Superintendente de Administración Tributaria, mismo que establece que el enlace de cada una de las dependencias de la SAT coadyuvará en el adecuado cumplimiento de lo dispuesto en la Ley de Acceso a la Información Pública y demás disposiciones aplicables, quien deberá estar debidamente facultado en lo que compete a la dependencia que representa para la toma de decisiones en materia de acceso a la información pública.

Hacer de conocimiento al requirente que será responsable penal y civilmente por el uso, manejo o difusión de la información pública que por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria se le entrega, conforme lo regulado en el artículo 15 del Decreto Número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala.

- V. Remitir para conocimiento del solicitante copia de la presente resolución a las direcciones de correo electrónico cpalramirez@gmail.com, proporcionada para el efecto.
- VI. Archivar las presentes actuaciones, una vez diligenciado lo anterior.

Lic. Emerson Quiroz Ordóñez
Intendencia de Asuntos Jurídicos

Licda. Lucrecia Noriega Díaz
Jefe de Departamento de Asuntos Jurídicos
Departamento de Consultas
Intendencia de Asuntos Jurídicos



ANEXO VIII
CÉDULA TAMAÑO DE LA MUESTRA

Cédula tamaño de la muestra

Muestreo no probabilístico por conveniencia

Tesis Maestría en Derecho Tributario

Tesis: El abuso de la exención tributaria en caso concreto de las entidades religiosas

Población: entidades religiosas del departamento de Guatemala

Existen 3830 establecimientos de entidades religiosas

En Guatemala existen alrededor de 1,139 establecimientos religiosos

NIT	Descripción	Cantidad de establecimientos	Justificación
20078056	Confraternidad Evangélica Pentecostés	312	Se eligió debido a que representa un gran número de establecimientos que existen en Guatemala, aunque el número de feligreses es pequeño, la cantidad de ingresos en su conjunto sin pueden ser representativos.
3224511	Fundación de Asistencia Social de la Iglesia católica de la Arquidiócesis de Guatemala	1	Representa una entidad que manejan fondos y el volumen de feligreses que asisten son un porcentaje representativo de la población, ya que es parte de la iglesia católica.
5092191	Iglesia Católica Arquidiócesis de Santiago de Guatemala	2	Estas dos entidades manejan fondos y el volumen de feligreses que asisten son un porcentaje representativo de la población, ya que es parte de la iglesia católica. Y por ser entidades que prestan diversos y de éstos obtienen ingresos estos se consideran objeto de análisis.
9876219	Iglesia Cristiana Casa de Dios	1	Es una entidad que maneja un número significativo de feligreses y la infraestructura que tienen es valorada monetariamente y manejar ingresos provenientes de diezmos y ofrendas significativas.
19686412	Iglesia de Cristo Ebenezer	1	Es una entidad religiosa que tiene una gran cantidad de feligreses y las actividades que realizan son importantes y obtienen ingresos



			significativos que pueden estar sujetos a ser enterados.
22677666	Iglesia de Cristo Elim Central	1	Es una entidad religiosa significativa, ya que manejan un patrimonio que representa ingresos y realizan diferentes actividades en los que obtienen ingresos voluminosos.
6718264	Iglesia de Dios Evangelio Completo	1	Es una iglesia que tiene ingresos significativos y la cantidad de feligreses que asisten es mayoritario.
61256838	Iglesia Evangélica Vida Real	1	Es una iglesia que está focalizada en diversos puntos del país por la comunicación satelital, y sus ingresos son significativos, por lo que es importante considerarlos para el análisis.
4711211	Iglesia Fraternidad Cristiana de Guatemala	7	Es una iglesia muy grande, y realiza diversas actividades en las que obtiene ingresos muy voluminosos.
3460657	La Misión de Guatemala de los Adventistas del Séptimo Día	1	Es una iglesia, con expansión significativa, la cual obtiene ingresos superiores por las actividades que realiza.
1981706	Alianza Evangélica de Guatemala	2	Por ser una entidad religiosa que concentra los aportes que las diversas iglesias afiliadas otorgan, es importante el análisis de los ingresos y actividades que ésta realiza.
	Total	330	

Fuente: Elaboración propia.

Conclusiones:

De las entrevistas que se realizarán, se eligieron las entidades descritas en el cuadro por estar ubicadas en el departamento de Guatemala, y por ser entidades religiosas que tienen mayor impacto tanto económico, social y con mayor número de feligreses en el Departamento de Guatemala.

Se considera que con la muestra seleccionada se puede comprobar la hipótesis, ya que la forma de manejar los ingresos en las diferentes entidades religiosas es similar; por lo que tomar en cuenta entidades religiosas grandes, tanto en volumen de flujos de efectivo, así como en número de feligreses, representa una muestra significativa.